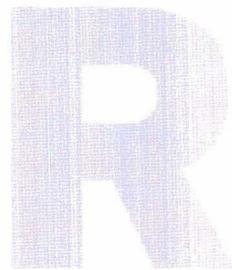


# Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2016

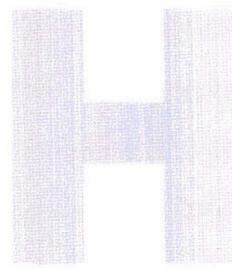
Qualität der Ergebnisrechnung

III-401 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXV. GP



Band 4b:

Ergebnisse der § 9 Prüfungen



# BRA 2016



gedruckt nach der Richtlinie „Druckerzeugnisse“ des Österreichischen Umweltzeichens, Druckerei des Bundesministeriums für Finanzen, UW-Nr. 836

# Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2016

Qualität der Ergebnisrechnung

Textteil Band 4b:

Ergebnisse der § 9 Prüfungen

Die Präsidentin des Rechnungshofes

Dr. Margit Kraker

Wien, Juni 2017

**IMPRESSUM**

Herausgeber: Rechnungshof  
1031 Wien,  
Dampfschiffstraße 2  
<http://www.rechnungshof.gv.at>  
Redaktion und Grafik: Rechnungshof  
Herausgegeben: Wien, im Juni 2017

**AUSKÜNFT**

Rechnungshof  
Telefon (+43 1) 711 71 - 8965  
Fax (+43 1) 712 49 17  
E-Mail [presse@rechnungshof.gv.at](mailto:presse@rechnungshof.gv.at)  
facebook/RechnungshofAT  
Twitter: @RHSprecher

## Inhaltsverzeichnis

<b>Abkürzungsverzeichnis</b>	8
<b>Kurzfassung</b>	11
<b>Prüfungsablauf und –gegenstand</b>	16
<b>Ausgangslage</b>	17
<b>Periodengerechte Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen</b>	20
Rechtliche Rahmenbedingungen	20
Automatische Rechnungsabgrenzungsbuchungen (Accrual Engine)	25
Rückstellungen für ausstehende Rechnungen	29
„Händische“ Rechnungsabgrenzung	31
Aufwand aus Vorperioden bzw. Ertrag aus Vorperioden	34
Zeitliche Zuordnung von Werkleistungen	37
Rechnungsabgrenzung bei automatisierten Buchungen aus Vorsystemen	43
Zeitliche Zuordnung von Dividendenerträgen	45
Zeitliche Zuordnung des EU–Beitrags	46
<b>Nicht finanziierungswirksame Gebarung</b>	49
Bewertung von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten	51
Bewertung von Beteiligungen – Abgleich SAP Treasury – HV–SAP	58
Bewertung von Vorräten – Vorratsveränderung	62
Forderungsbewertung	67
Dotierung und Auflösung von Rückstellungen	74

# BRA 2016

## Qualität der Ergebnisrechnung



<b>Auswirkung der Ergebnisrechnung auf die Vermögensrechnung – Fazit</b>	80
<b>Budgetierung des Ergebnishaushalts</b>	82
Rechtliche und technische Vorgaben für die Budgetierung	85
Budgetierung des Ergebnishaushalts	88
<b>Qualität der Ergebnisrechnung als Grundlage für die „Maastricht–Rechnung“</b>	92
Eurostat–Vorbehalt hinsichtlich der Einhaltung der periodengerechten Buchung der Ausgaben und Einnahmen gemäß ESVG 2010	92
Steuern und Abgaben	95
Zinsen	97
Transfers – Bundesbeiträge im Rahmen der Ausfallhaftung des Bundes an die Pensionsversicherungsträger	99
Sonstige Time Adjustments aus dem Abgleich der Finanzierungsrechnung mit der Ergebnisrechnung	101
Bedeutung anderer nicht finanzierungswirksamer Sachverhalte im ESVG 2010	102
Problemstellungen aus dem zeitlichen Ablauf der Abschlussprüfungen des RH und der Maastricht–Notifikation – Mängelbehebung i.Z.m. dem EU–Eigenmittelbeschluss	103
<b>Schlussempfehlungen</b>	105

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



## Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Gegenüberstellung der Ergebnis- und der Finanzierungsrechnung 2016	19
Tabelle 2:	Entwicklung der Rückstellungen für ausstehende Rechnungen 2016	30
Tabelle 3:	„Händische“ Rechnungsabgrenzungen 2016 nach Untergliederung (vor und nach Mängelbehebung)	32
Tabelle 4:	Aufwendungen und Erträge aus Vorperioden 2016 (vor und nach Mängelbehebung)	35
Tabelle 5:	Gegenüberstellung der Aufwendungen und Auszahlungen aus Werkleistungen 2016	38
Tabelle 6:	Übersicht über die Grundgesamtheit, Stichproben und Mängel bei den Werkleistungen	41
Tabelle 7:	Gegenüberstellung der Erträge und Einzahlungen aus Dividenden und ähnlichen Gewinnausschüttungen 2016	45
Tabelle 8:	Nicht finanzierungswirksame Gebarung im Ergebnishaushalt	50
Tabelle 9:	Anlagenspiegel zum 31. Dezember 2016 nach Untergliederungen	52
Tabelle 10:	Nicht finanzierungswirksame Aufwendungen und Erträge infolge der Bewertung sowie dem Zu- und Abgang von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten 2016	56
Tabelle 11:	Gegenüberstellung der Neubewertungs- und Fremdwährungsumrechnungsrücklagen zum 31. Dezember 2015 und zum 31. Dezember 2016	60
Tabelle 12:	Vorratsspiegel nach Untergliederungen zum 31. Dezember 2016	63
Tabelle 13:	Vorratsspiegel nach Vorratskonten zum 31. Dezember 2016	66
Tabelle 14:	Nicht finanzierungswirksame Aufwendungen und Erträge infolge der Bewertung von Forderungen 2016	68

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



Tabelle 15: Forderungen und Wertberichtigung von Forderungen zum 31. Dezember 2016 nach Fristigkeit	70
Tabelle 16: Rückstellungsspiegel zum 31. Dezember 2016 nach Fristigkeit	75
Tabelle 17: Voranschlagsvergleich des Ergebnishaushalts 2016 nach Untergliederungen	82
Tabelle 18: Gegenüberstellung der systemtechnisch bereitgestellten Vorschlagswerte für die Budgetierung des nicht finanzierungswirksamen Ergebnishaushalts 2016	87
Tabelle 19: Voranschlagsabweichungen im Ergebnishaushalt 2013 bis 2016	90
Tabelle 20: Ausgewählte Time Adjustments – Überleitungstabelle zum Maastricht–Defizit von Statistik Austria	94
Tabelle 21: Gegenüberstellung der Erträge und Einzahlungen aus öffentlichen Abgaben (UG 16) 2016	96
Tabelle 22: Gegenüberstellung der Aufwendungen und Auszahlungen aus Zinsen und sonstigen Finanzaufwendungen (UG 58) 2016	98
Tabelle 23: Gegenüberstellung der Aufwendungen und Auszahlungen für die Pensionsversicherung (UG 22) 2016	100
Tabelle 24: Time Adjustments aus dem Abgleich der Finanzierungs– und Ergebniserchnung nach Kontenklassen laut Kontenplanverordnung 2013	101

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Gegenüberstellung des veranschlagten, vorläufigen und endgültigen Nettoergebnisses 2013 bis 2016	18
Abbildung 2:	Darstellung der Leistungszeiträume und Termine	23
Abbildung 3:	Entwicklung der Aktiven Rechnungsabgrenzung für Time Adjustments der Abgabenerträge	97

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung

**R**  
**H**

## Abkürzungsverzeichnis

ABBAG	Abbaumanagementgesellschaft des Bundes
Abs.	Absatz
AE	Abgabeneinhebung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AfA	Abschreibung für Abnutzung
AFFG	Ausfuhrfinanzierungsförderungsgesetz
ALV	Arbeitslosenversicherung
AMS	Arbeitsmarktservice
ao.	außerordentlich
Appl	Applikation
Art.	Artikel
ASFINAG	Autobahnen- und Schnellstraßen-Finanzierungs-Aktiengesellschaft
AusfFG	Ausfuhrförderungsgesetz
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BHG 2013	Bundeshaushaltsgesetz 2013
BHV 2013	Bundeshaushaltsverordnung 2013
BKA	Bundeskanzleramt
BMASK	Bundesministerium für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz
BMB	Bundesministerium für Bildung
BMEIA	Bundesministerium für Europa, Integration und Äußeres
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BMFJ	Bundesministerium für Familien und Jugend
BMGF	Bundesministerium für Gesundheit und Frauen
BMI	Bundesministerium für Inneres
BMJ	Bundesministerium für Justiz
BMLFUW	Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft
BMLVS	Bundesministerium für Landesverteidigung und Sport
BMVIT	Bundesministerium für Verkehr, Innovation und Technologie
BMWFW	Bundesministerium für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft
BNE	Bruttonationaleinkommen
bspw.	beispielsweise
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
EDP	Excessive Deficit Procedure (Verfahren bei einem übermäßigen Defizit)
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EH	Ergebnishaushalt

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung

R  
H

ER	Ergebnisrechnung
ESVG 2010	Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EUR	Euro
FAG	Finanzausgleich
(f)f.	folgend(e) (Seite, Seiten)
FH	Finanzierungshaushalt
Fl-AA	Anlagenbuchführung
FIFO	First In First Out
FLAF	Familienlastenausgleichsfonds
FR	Finanzierungsrechnung
G(es)mbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GZ	Geschäftszahl
HIS	Haushaltsinformationssystem des Bundes
HV-SAP	Haushaltsverrechnung-SAP
HV-System	Haushaltsverrechnungssystem – allgemein
inkl.	inklusive
IT	Informationstechnologie
i.V.m.	in Verbindung mit
i.Z.m.	im Zusammenhang mit
KOG 2013	Kontenplanverordnung 2013
MGDD	Manual on Government Deficit and Debt
Mio.	Million(en)
Mrd.	Milliarde(n)
MwSt.	Mehrwertsteuer
Nr.	Nummer
NOVA	Normverbrauchsabgabe
OeBFA	Österreichische Bundesfinanzierungsagentur
ÖBB	Österreichische Bundesbahnen
PM	Personalmanagement
PM-SAP	Personalmanagement SAP

# BRA 2016

## Qualität der Ergebnisrechnung



rd.	rund
RE	Renten
RH	Rechnungshof
RHG 1948	Rechnungshofgesetz 1948
RLV 2013	Rechnungslegungsverordnung 2013
S.	Seite
SBK	Schlussbilanzkonto
TZ	Textzahl(en)
u.a.	unter anderem
u.dgl.	und dergleichen
UG	Untergliederung
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
WB	Wertberichtigung(en)
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel

## Wirkungsbereich aller Bundesministerien und Obersten Organe

### Prüfung gemäß § 9 RHG 1948 – Vorprüfung, Qualität der Ergebnisrechnung

#### Kurzfassung

##### Prüfungsgegenstand

Der RH überprüfte von Oktober 2016 bis April 2017 bei allen haushaltseitenden Organen und der Buchhaltungsagentur die Qualität der Ergebnisrechnung des Bundes im Rahmen der Überprüfung der Abschlussrechnungen 2016 (sogenannte § 9 Prüfung). Ziel der Prüfung war, die Korrektheit und Vollständigkeit der Periodenzuordnung in der Ergebnisrechnung, die Korrektheit der Berechnung und Verbuchung nicht finanzierungswirksamer Sachverhalte, die Budgetierung des Ergebnishaushalts sowie die Eignung der Ergebnisrechnung zur Ableitung der „Maastricht-Rechnung“ zu beurteilen. (TZ 1)

Eine hohe Qualität der Ergebnisrechnung war die Grundlage für die Erfüllung des Haushaltsgrundsatzes der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage des Bundes. Dieser galt als erfüllt, wenn die Ergebnisrechnung für Dritte eine zuverlässige Darstellung über die Ertragslage des Bundes sowie klare, richtige und vollständige Informationen, eine Behandlung der Geschäftsfälle nach wirtschaftlichen Gegebenheiten und einen möglichst genauen Ergebnisausweis durch eine periodengerechte Zuordnung der Aufwendungen und Erträge bot. Der RH überprüfte dementsprechend schwerpunktmäßig die periodengerechte Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen sowie die Verbuchung der nicht finanzierungswirksamen Aufwendungen und Erträge. Außerdem überprüfte der RH die Budgetierung des Ergebnishaushalts als Grundlage des Gebarungsvollzugs. (TZ 2)

##### Budgetierung des Ergebnishaushalts

Der RH stellte fest, dass die haushaltseitenden Organe bereits bei der Budgetierung dem Ergebnishaushalt wenig Augenmerk schenkten, da das BMF weder Eckwerte noch mittelfristige Ziele vorgab; vielmehr war der Ergebnishaushalt ein Ausfluss aus dem Finanzierungshaushalt – immerhin wurden 97 % der finanzierungswirksamen Budgetpositionen für Aufwendungen und 99 % für Erträge in gleicher Höhe budgetiert. Die Erfahrungswerte aus der Budgetierung der Vorjahre konnten nicht genutzt werden, um die Genauigkeit der Budgetierung zu verbessern. (TZ 33)

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung

R  
H

Um die Bedeutung der Ergebnisrechnung – und damit auch deren Steuerungsrelevanz – zu erhöhen, empfahl der RH dem BMF, verbindliche Zielvorgaben (Eckwerte) bereits bei der Budgetplanung sowie mittelfristige Ziele festzulegen. (TZ 33)

## Periodengerechte Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen

Die periodengerechte Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen konnte über eine zeitnahe Erfassung von Belegen bzw. eine in einem eingeschränkten Zeitraum mögliche nachträgliche Zuordnung der Belege zur korrekten Buchungsperiode, die Aktive und Passive Rechnungsabgrenzung (automatisch und händisch) sowie durch die Bildung von Rückstellungen für ausstehende Rechnungen erfolgen. (TZ 3)

Eine nachträgliche Verbuchung von Geschäftsfällen auf den Konten Aufwand bzw. Ertrag aus Vorperioden führte zwar zu einer Bereinigung einzelner Aufwands- und Ertragspositionen, verzerrte jedoch das Bild der Ergebnisrechnung (Ausweis jedenfalls als Sachaufwand) und korrigierte das Nettoergebnis nicht, wie es erforderlich war. (TZ 7)

Der RH stellte hinsichtlich der periodengerechten Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen Folgendes fest:

- Die Regelungen zur periodengerechten Zuordnung waren zum Teil mit Ausnahmebestimmungen (insbesondere im Bereich der Transfers und Förderungen) sowie unterschiedlichen Wertgrenzen behaftet, wodurch die haushaltseitenden Organe und die Buchhaltungsagentur diese unterschiedlich auslegten und anwendeten. (TZ 3)
- Rechnungsabgrenzungen in der Haushaltsverrechnung des Bundes wurden nicht nur für zeitliche Zuordnungen und Abgrenzungen in die Zukunft (Transitorien), sondern – anders als in der Literatur und Buchhaltungspraxis vorgesehen – auch in die Vergangenheit (Antizipationen) genutzt; dadurch ergab sich ein verzerrtes Bild in der Vermögensrechnung. (TZ 3, TZ 6)
- Das zur automatischen Berechnung und Verbuchung von Rechnungsabgrenzungen eingesetzte SAP-Tool Accrual Engine lieferte – mangels ausreichender Dokumentation über die Buchungslogiken und Wirkungsweisen – nicht durchgängig die erwarteten Ergebnisse; fehlerhafte Eingaben wurden nicht unterbunden. (TZ 4)
- Die haushaltseitenden Organe verwendeten die händische Rechnungsabgrenzung im Wesentlichen im Rahmen des Mängelbehebungsverfahrens für eine nachträgliche Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen in das Vorjahr; dies entsprach jedoch nicht dem Charakter einer Rechnungsabgrenzung. (TZ 6)

- Mängelbehebungen wären durch eine zeitgerechte Erfassung der Aufwendungen und Erträge bzw. durch die Bildung von Rückstellungen für ausstehende Rechnungen weitgehend zu vermeiden gewesen. (TZ 6)
- Die haushaltsleitenden Organe bildeten Rückstellungen für ausstehende Rechnungen nur in Höhe von rd. 1 Mio. EUR, während das Volumen der gesamten Mängelbehebung rd. 1,5 Mrd. EUR betrug.<sup>1</sup> (TZ 5, TZ 6)
- Eine systematische Überprüfung der zeitlichen Zuordnung von Werkleistungen durch den RH ergab, dass zu Beginn des Jahres 2017 von 619 überprüften Belegen 476 – mit einem Volumen von rd. 22 Mio. EUR – fälschlich dem Jahr 2017 zugeordnet waren. (TZ 8, TZ 9)
- Das BMF berücksichtigte im Ausweis des EU-Beitrags 2016 weder die Nachzählung des Eigenmittelbeschlusses noch die Bruttokürzung für die Jahre 2014 bis 2016. (TZ 12)
- Die gewählte Buchungstechnik zur periodengerechten Darstellung des Personalaufwands in Untergliederungen mit einem hohen Anteil an Beamtinnen und Beamten in der Vermögensrechnung bedingte einen gleichermaßen hohen – vielfach dominierenden – Ausweis Aktiver und Passiver Rechnungsabgrenzungen in der Vermögensrechnung. (TZ 10)
- Die zeitliche Bereinigung von Abgabenerträgen (Time Adjustment) führte zu jährlich steigenden Aktiven Rechnungsabgrenzungen. (TZ 36)

### Verbuchung nicht finanzierungswirksamer Aufwendungen und Erträge

Nicht finanzierungswirksame Aufwendungen (Erträge) führten – im Gegensatz zu finanzierungswirksamen Aufwendungen (Erträgen) – im jeweiligen Finanzjahr zu keinem Mittelabfluss (Mittelzufluss), sondern ergaben sich aus der Veränderung (Bewertung) von Positionen der Vermögensrechnung. Darunter fielen insbesondere Abschreibungen auf Sachanlagen und Forderungen, die Bewertung von Beteiligungen, Forderungen und Vorräten sowie die Dotierung und Auflösung von Rückstellungen. (TZ 13)

Bei der Überprüfung der Verbuchung von nicht finanzierungswirksamen Aufwendungen und Erträgen stellte der RH Folgendes fest:

<sup>1</sup> BRA 2016, Textteil Band 4c: **Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung der Haushaltsverrechnung des Bundes für das Jahr 2016 gemäß § 9 RHG 1948, TZ 18)**

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



- In der Anlagenverwaltung des Bundes entsprach – aufgrund nachträglicher Anpassungen – die tatsächlich erfasste Nutzungsdauer von Sachanlagen in zahlreichen Fällen nicht der durch die Anlagenkennzahl vorgegebenen Nutzungsdauer; dadurch kam es zu einer uneinheitlichen, der Bundeshaushaltswesensverordnung 2013 widersprechenden Abschreibung. (TZ 14)
- Die Folgebewertung von Beteiligungen funktionierte bei der Bildung von Neubewertungs- und Fremdwährungsumrechnungsrücklagen nicht korrekt. (TZ 18)
- Die Buchungen im Beteiligungsverwaltungs- und Buchungssystem (SAP-Treasury Beteiligungen) stimmten nicht vollständig mit den im Haushaltswesensrechnungssystem des Bundes (HV-SAP) ausgewiesenen Buchungen überein. (TZ 18)
- Die Vorratsbewertung von den haushaltssleitenden Organen erfolgte unterschiedlich und nicht nach den Vorgaben des BMF. (TZ 19)
- Wertberichtigungen von Forderungen fanden – abseits von Abgabenforderungen, Forderungen aus Unterhaltsvorschüssen und aus Haftungen – nur in geringer Anzahl statt. (TZ 22)
- Die Abschreibung von Forderungen erfolgte uneinheitlich. (TZ 23)
- Die Berechnung der automatisch gebildeten Personalrückstellungen war für die haushaltssleitenden Organe nicht im Detail nachvollziehbar. (TZ 26)
- Langfristige Rückstellungen waren nicht durchgehend zum Barwert verrechnet bzw. der Zinseffekt bei der Berechnung des Barwerts war nicht separat im Rückstellungsspiegel ausgewiesen. (TZ 27, TZ 29)

## Eignung der Ergebnisrechnung als Grundlage für die „Maastricht-Rechnung“

Der Eurostat-Vorbehalt – basierend auf der Herbst-Notifikation zum 30. September 2015 – löste Bedenken hinsichtlich der Qualität der Ergebnisrechnung aus. Der RH nahm diese Überprüfung zum Anlass, zusätzlich zu beurteilen, inwieweit die Ergebnisrechnung des Bundes eine geeignete Grundlage für die „Maastricht-Rechnung“ und damit für die Ermittlung der EU-Haushaltsvorgaben darstellte. (TZ 2, TZ 34)

Der RH zeigte dabei Folgendes auf:

- Die zeitlichen Anpassungen (Time Adjustments) für öffentliche Abgaben und Zinsen stimmten sowohl konzeptionell als auch betragsmäßig im Bundeshaushalt und in der „Maastricht-Rechnung“ überein. (TZ 35, TZ 37)

- Die frühzeitige Berücksichtigung der Abrechnung des Bundesbeitrags 2016 zur Pensionsversicherung in der Ergebnisrechnung 2016 hatte den Unterschied zwischen dem Nettoergebnis und dem Maastricht–Ergebnis verringert. (TZ 38)
- Die pauschale Berücksichtigung der Abweichungen zwischen der Ergebnis– und Finanzierungsrechnung bei weiteren Aufwendungen und Erträgen bewirkte – als Reaktion auf den Eurostat–Vorbehalt – ebenso eine Annäherung der Ergebnisse. (TZ 39)
- Durch deutliche konzeptionelle Unterschiede bei der Berücksichtigung nicht finanziierungswirksamer Sachverhalte (insbesondere betreffend Rückstellungen und Abschreibungen) war in diesem Bereich eine Annäherung der Rechnungen nicht möglich. (TZ 40)

Der RH betonte, dass eine zeitnahe und periodengerechte Verbuchung der Aufwendungen und Erträge essentiell für die korrekte Darstellung des Maastricht–Ergebnisses war und dass Korrekturen im Rahmen der Mängelbehebungen in der Frühjahrsnotifikation des Maastricht–Ergebnisses in der Regel nicht berücksichtigt waren, was die Qualität der Maastricht–Rechnung beeinträchtigte. (TZ 40, TZ 41)

## Zusammenfassende Feststellungen

Zusammenfassend hielt der RH zur Ergebnisrechnung fest, dass das uneinheitliche Vorgehen bei der Verbuchung von Sachverhalten, die Unterlassung einer korrekten, periodengerechten Zuordnung bzw. die nicht zeitgerechte Erfassung von Aufwendungen und Erträgen deren Qualität beeinträchtigten. Die mangelnde Bewertung von Vermögensgegenständen bzw. der fehlende Ausweis von Verbindlichkeiten und Rückstellungen hatten Auswirkungen auf die Struktur und den Informationsgehalt der Vermögensrechnung. Dies verminderte die Transparenz und beeinträchtigte die möglichst getreue Darstellung der finanziellen Lage des Bundes. (TZ 30)

Diesbezüglich empfahl der RH zusammenfassend

- dem BMF, die haushaltrechtlichen Vorgaben zur periodengerechten Erfassung von Aufwendungen und Erträgen zu überarbeiten und auch die technische Dokumentation entsprechend anzupassen,
- (zum wiederholten Male) den haushaltsleitenden Organen, Aufwendungen und Erträge zeitnah und periodengerecht zu verbuchen und

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung

R  
H

- die vorhandenen SAP-Transaktionen zu nutzen, um eine durchgehende, einheitliche, den haushaltsrechtlichen Vorgaben entsprechende Bewertung von Vermögensgegenständen sicherzustellen und alle Sachverhalte, die zu Verbindlichkeiten und Rückstellungen führen, entsprechend zu berücksichtigen.

Darüber hinaus empfahl der RH dem BMF und den haushaltsleitenden Organen generell, bei der Verbuchung und Durchführung von Abschlussarbeiten, die Auswirkungen auf den Ausweis in der Vermögensrechnung zu berücksichtigen. (TZ 30)

## Prüfungsablauf und –gegenstand

1

Der RH überprüfte von Oktober 2016 bis April 2017 bei allen haushaltsleitenden Organen und der Buchhaltungsagentur die Qualität der Ergebnisrechnung des Bundes im Rahmen der Überprüfung der Abschlussrechnungen 2016 gemäß § 9 RHG 1948.

Ziel der Prüfung war die Beurteilung

- der Korrektheit und Vollständigkeit der Periodenzuordnung in der Ergebnisrechnung,
- der Korrektheit der Berechnung und Verbuchung nicht finanziierungswirksamer Sachverhalte,
- der Budgetierung des Ergebnishaushalts sowie
- der Eignung der Ergebnisrechnung zur Ableitung der „Maastricht-Rechnung“.

Der RH übermittelte das Prüfungsergebnis den haushaltsleitenden Organen, der Buchhaltungsagentur, der Bundesrechenzentrum GmbH, der Österreichischen Bundesfinanzierungsagentur und der Bundesanstalt Statistik Austria am 17. Mai 2017 zur Stellungnahme. Die Präsidentschaftskanzlei, die Parlamentsdirektion, der Verwaltungsgerichtshof, die Volksanwaltschaft, das BKA, das BMJ, das BMGF, die Bundesrechenzentrum GmbH und die Österreichische Bundesfinanzierungsagentur verzichteten auf eine Stellungnahme. Der RH erstattete seine Gegenäußerungen im Juni 2017. Gegenüber dem VfGH, dem BMI, dem BMLVS, dem BMFJ, dem BMB und der Statistik Austria konnten Gegenäußerungen unterbleiben.

Das BMF begrüßte in seiner Stellungnahme die Prüfung des RH zur Qualität der Ergebnisrechnung, weil damit die Ergebnisrechnung als wesentliches Element der Haushaltsrechtsreform stärker in das Bewusstsein der haushaltsleitenden Organe gerückt werde. Eine qualitätsvolle Ergebnisrechnung treffe sich mit den Interessen

des BMF, weshalb es auch viele Maßnahmen setze, um deren Qualität zu verbessern und sicherzustellen. Beispielsweise sei bereits ein „§ 9 Monitoring“ eingesetzt worden, um gezielt den Empfehlungen des RH nachzugehen und auf deren Umsetzung hinzuwirken.

## Ausgangslage

- 2 (1) Mit dem Bundeshaushaltsgesetz 2013 (**BHG 2013**) wurde entsprechend den Grundsätzen der Transparenz, der Effizienz und der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage des Bundes (§ 2 Abs. 1 BHG 2013) die bis dahin zahlungsbasierte Kameralistik von einem neuen, doppischen Veranschlagungs- und Rechnungssystem abgelöst. Damit sollte die Budgetsteuerung aus zwei Perspektiven erfolgen, und zwar über
- den periodengerecht erfassten Ressourcenverbrauch der Ergebnisrechnung und
  - die in der Finanzierungsrechnung abgebildeten Zahlungsströme.

Hinzu kam auch eine als Vermögensrechnung bezeichnete Bilanz des Bundes, die ausschließlich im Bundesrechnungsabschluss dargestellt wird.<sup>2</sup>

Der RH maß die Qualität der Ergebnisrechnung in seiner Überprüfung gemäß § 9 RHG 1948 daran, inwieweit diese den Grundsatz der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage des Bundes erfüllte. Dieser Grundsatz galt insbesondere dann als erfüllt, wenn die Ergebnisrechnung für Dritte eine zuverlässige Darstellung über die Ertragslage des Bundes sowie klare, richtige und vollständige Informationen, eine Behandlung der Geschäftsfälle nach wirtschaftlichen Gegebenheiten und einen möglichst genauen Ergebnisausweis durch eine periodengerechte Zuordnung der Aufwendungen und Erträge bietet.<sup>3</sup>

Der RH überprüfte dementsprechend schwerpunktmäßig

- die periodengerechte Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen sowie
- die Verbuchung der nicht finanzierungswirksamen Aufwendungen und Erträge.

Außerdem überprüfte der RH die Budgetierung des Ergebnishaushalts<sup>4</sup> als Grundlage des Gebarungsvollzugs.

<sup>2</sup> vgl. 480 der Beilagen XXIV. GP – Regierungsvorlage – Materialien

<sup>3</sup> vgl. 480 der Beilagen XXIV. GP – Regierungsvorlage – Materialien

<sup>4</sup> Der Ergebnishaushalt umfasst den Ergebnisvoranschlag und die Ergebnisrechnung, d.h. den Vollzug.

# BRA 2016

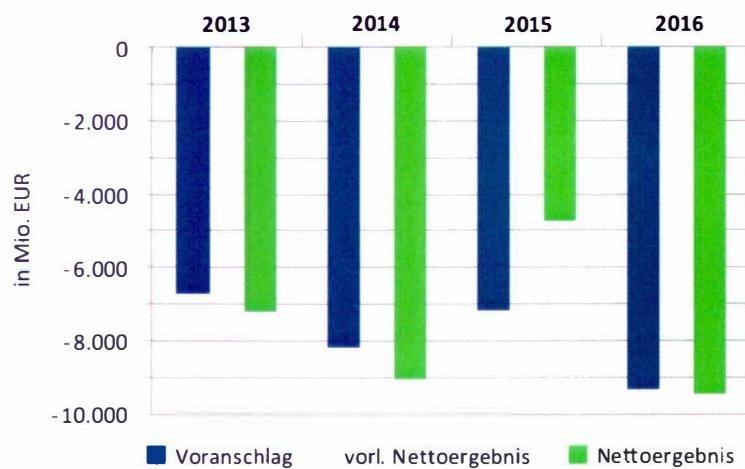
## Qualität der Ergebnisrechnung

R  
H

(2) Der RH wählte die Überprüfung der Qualität der Ergebnisrechnung als Schwerpunkt im Rahmen der Überprüfung gemäß § 9 RHG 1948 aus, weil sich die Abschlusszahlen in der Ergebnisrechnung zwischen der Vorlage des vorläufigen Erfolgs durch das BMF (bis zum 31. März des folgenden Finanzjahres)<sup>5</sup> und den endgültigen Werten im BRA zum 30. September des Folgejahres (seit dem Finanzjahr 2015 zum 30. Juni des Folgejahres) stark verändert hatten (siehe Abbildung 1).

Dies war neben den vom RH beauftragten sowie den von den haushaltsleitenden Organen an den RH weitergeleiteten Mängelbehebungen auf Änderungen infolge der Bewertung von Beteiligungen (§ 92 Abs. 5 BHG 2013 i.V.m. § 47 BHV 2013 und § 3 Abs. 4 RLV 2013) und auf die Time Adjustments von Abgabenerträgen (§ 30 BHG 2013) zurückzuführen. Der vorläufige Gebarungserfolg beruhte auf Daten, die Ende Jänner aus dem System gezogen wurden, wobei die oben genannten Buchungen nicht berücksichtigt waren. Dies erklärt die hohen Abweichungen.

**Abbildung 1: Gegenüberstellung des veranschlag en, vorläufigen und endgültigen Nettoergebnisses 2013 bis 2016**



Quellen: HIS, BMF

Der Eurostat–Vorbehalt basierend auf der Herbst–Notifikation zum 30. September 2015 (siehe **TZ 34**) verstärkte die Bedenken hinsichtlich der Qualität der Ergebnisrechnung, da Eurostat Zweifel an der periodengerechten Darstellung von Staatseinnahmen und –ausgaben, besonders auf Ebene des Bundes, hatte.

<sup>5</sup> Bis zum Finanzjahr 2014 erfolgte die Vorlage der Voranschlagsvergleichsrechnungen zum 30. April des Folgejahres durch den RH. Diese Vorlage entfiel mit der Novelle des § 118 BHG 2013 vom 14. Dezember 2015 (BGBl. I Nr. 144/2015). Gleichzeitig wurde der Termin zur Vorlage des endgültigen BRA auf 30. Juni des Folgejahres vorverlegt (§ 9 Abs. 1 RHG 1948, BGBl. I Nr. 143/2015) und das BMF wurde verpflichtet, dem Nationalrat jährlich bis zum 31. März den vorläufigen Gebarungserfolg des vorangegangenen Finanzjahres zu übermitteln (§ 47 Abs. 2 BHG 2013, BGBl. I Nr. 144/2015).

Der RH nahm diese Prüfung zum Anlass, zu beurteilen, inwieweit die Ergebnisrechnung des Bundes eine geeignete Grundlage für die „Maastricht–Rechnung“ und damit für die Ermittlung der EU–Haushaltsvorgaben darstellte.

(3) Tabelle 1 zeigt das Volumen der Ergebnis– und Finanzierungsrechnung 2016 getrennt nach der in den nachfolgenden Ausführungen relevanten Unterscheidung zwischen ergebnis– und/oder finanzierungswirksamer Gebarung:

**Tabelle 1: Gegenüberstellung der Ergebnis– und der Finanzierungsrechnung 2016**

Haushalt	Aufwendungen	Auszahlungen	Abweichung	Erträge	Einzahlungen	Abweichung	
							in Mio. EUR
Finanzierungshaushalt	nicht ergebniswirksame Aus– und Einzahlungen		735,20	- 735,20		183,98	- 183,98
	ergebnis– und finanzierungswirksam	77.090,72	75.573,76	+1.516,96	72.000,89	71.129,56	+871,33
	nicht finanzierungswirksame Aufwendungen und Erträge	4.800,44		+4.800,44	420,42		+420,42
<b>Summe</b>		<b>81.891,16</b>	<b>76.308,96</b>	<b>+5.582,20</b>	<b>72.421,32</b>	<b>71.313,54</b>	<b>+1.107,77</b>

Quelle: HIS

Der überwiegende Teil der Aufwendungen und Erträge bzw. Auszahlungen und Einzahlungen war sowohl ergebnis– als auch finanzierungswirksam.

Die nicht ergebniswirksamen Aus– und Einzahlungen im Finanzierungshaushalt entstanden insbesondere i.Z.m. der Leistung von Unterhalts– und Bezugsvorschüssen, der Rückzahlung von Darlehen, den Auszahlungen aus Haftungsinanspruchnahmen, Beteiligungsverkäufen, Liegenschaftsverkäufen und der Anschaffung von Sachanlagen.

Nicht finanzierungswirksame Aufwendungen und Erträge im Ergebnishaushalt entstanden insbesondere aus der Bewertung bzw. Abschreibung von Vermögensgegenständen (Sachanlagen, Beteiligungen, Forderungen und Vorräte) sowie aus der Dotierung und Auflösung von Rückstellungen.

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



## Periodengerechte Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen

### Rechtliche Rahmenbedingungen

#### 3.1

(1) Die haushaltrechtlichen Bestimmungen zur periodengerechten Zuordnung von Geschäftsfällen waren im BHG 2013 sowie in der BHV 2013 geregelt; die BHV 2013 erließ der Bundesminister für Finanzen am 24. August 2010 im Einvernehmen mit dem RH. Die Zuordnung der Geschäftsfälle hatte gemäß haushaltrechtlicher Bestimmungen periodengerecht für jenes Finanzjahr zu erfolgen, dem diese – unabhängig vom tatsächlichen Zahlungsfluss – wirtschaftlich zuzurechnen waren.<sup>6</sup> Vom Grundsatz der periodengerechten Zuordnung ausgenommen waren hingegen Transferaufwendungen oder Transfererträge, sofern eine wirtschaftliche Zuordnung nicht möglich war. In diesem Fall konnte die Verrechnung zum Zeitpunkt der Zahlung erfolgen. Mehrjährige Transfers waren gemäß § 41 Abs. 6 BHV 2013 jeweils für jenes Finanzjahr als Aufwand oder Ertrag zu verrechnen, für das diese gewährt wurden. Die Erläuterungen im Kommentar zum BHG 2013<sup>7</sup> hielten zu dieser Ausnahmebestimmung fest, dass bei Förderungen keine zeitliche Abgrenzung vorzunehmen sei. Auch die Buchhaltungsagentur nahm diese Ausnahme in ihr Verrechnungshandbuch<sup>8</sup> auf, beschränkte sie aber auf die Abgrenzung über mehrere Perioden.

Bei der weitestmöglichen Auslegung dieser Ausnahmebestimmung wären im Jahr 2016 in der Ergebnisrechnung die Transferaufwendungen<sup>9</sup> in Höhe von 56,433 Mrd. EUR, davon jedenfalls 5,752 Mrd. EUR für Förderungen, bei einem finanziierungs- und ergebniswirksamen Gesamtaufwand von 77,091 Mrd. EUR von einer periodengerechten Zuordnung ausgenommen gewesen.

(2) Die Buchhaltungsagentur unterschied in ihrer Dienstanweisung zwischen der periodengerechten (zeitlichen) Zuordnung und der zeitlichen Abgrenzung:<sup>10</sup>

- Mit der periodengerechten Zuordnung sollte ein Aufwand oder ein Ertrag einer bestimmten Periode zugewiesen werden.
- Mit der zeitlichen Abgrenzung sollte ein Aufwand bzw. ein Ertrag auf mehrere Perioden aufgeteilt werden.

<sup>6</sup> siehe dazu § 89 Abs. 2 BHG 2013 und § 37 Abs. 8 BHV 2013

<sup>7</sup> Lödl et al. (2012): BHG 2013 – Bundeshaushaltrecht, 3. Auflage, Manz

<sup>8</sup> Buchhaltungsagentur des Bundes (2017): Dienstanweisung 33/2015 Verrechnung, Version 1.3, S. 15

<sup>9</sup> Es handelt sich dabei um finanziierungswirksame Transferaufwendungen.

<sup>10</sup> Buchhaltungsagentur des Bundes (2017): Dienstanweisung 33/2015 Verrechnung, Version 1.3, S. 14 ff.

Beide Formen der zeitlichen Bereinigung waren in § 40 BHV 2013 geregelt. Die Erfassung des Aufwands oder Ertrags im Haushaltsverrechnungssystem des Bundes (**HV-SAP**) war technisch nur innerhalb bestimmter, kurzer Zeiträume möglich. Darauf wurde in Kauf genommen, dass auch unterjährig eine periodengerechte Darstellung nicht mehr möglich war.

### (3) Periodengerechte Zuordnung

Während die Zuordnung eines Aufwands oder eines Ertrags in eine zukünftige Periode<sup>11</sup> in der Regel unproblematisch war, weil Rechnungen bzw. verlässliche Verrechnungsunterlagen bereits vorlagen und die betroffenen Verrechnungsperioden noch nicht geschlossen waren, war die Zuordnung des Aufwands oder Ertrags zu einer vergangenen Periode deutlich problematischer. § 40 Abs. 1 BHV 2013 sah deshalb vor, dass Aufwendungen und Erträge, die das vorangegangene Finanzjahr betrafen, bis spätestens 15. Jänner des laufenden Finanzjahres in der Ergebnisrechnung zu Lasten des vorangegangenen Finanzjahres zu verrechnen waren. Für die Abschlussrechnungen 2016 konnten die haushaltsleitenden Organe bis 20. Jänner 2017 die Belege an die Buchhaltungsagentur übermitteln. Diese wiederum konnte die Belege bis 25. Jänner 2017 einbuchen.<sup>12</sup>

Eine periodengerechte Zuordnung konnte gemäß § 41 Abs. 1 BHV 2013<sup>13</sup> dann entfallen, wenn der betroffene Betrag 1.000 EUR nicht überstieg bzw. wenn mit der Verbuchung 10.000 EUR pro Konto der Voranschlagsstelle<sup>14</sup> nicht überschritten und zusätzlich die Aufwendungen und Erträge nicht verlässlich ermittelbar waren. Nicht verlässlich ermittelbar bedeutete in diesem Fall, dass eine Periodenzuordnung nicht genau vorgenommen werden konnte. Unterjährig hatte die periodengerechte Zuordnung bis spätestens zum 7. des Folgemonats zu erfolgen.<sup>15</sup>

### (4) Zeitliche Abgrenzung

Unter einer zeitlichen Abgrenzung der Aufwendungen und Erträge war die Verteilung des Aufwands bzw. des Ertrags auf zwei oder mehrere Finanzjahre (§ 40 Abs. 5 BHV 2013) bzw. unterjährig auf mehrere Monate (§ 40 Abs. 2 bis 4 BHV 2013) zu verstehen. Die zeitliche Abgrenzung kam im Wesentlichen dann zum Einsatz, wenn eine Rechnung bereits bezahlt wurde, der Aufwand aber einer

<sup>11</sup> Buchungsperioden 1 bis 12 entsprechen den Monaten

<sup>12</sup> BMF (2016): Jahresabschlussarbeiten 2016, S. 6

<sup>13</sup> siehe dazu auch die Erläuterungen im Kommentar zum BHG 2013

<sup>14</sup> entspricht der Budgetposition: Konto eines Detailbudgets

<sup>15</sup> Buchhaltungsagentur des Bundes (2017): Dienstanweisung 33/2015 Verrechnung, Version 1.3, S. 12

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



zukünftigen Periode zuzuordnen war (z.B. für Miet- und Betriebskostenvorausberechnungen).

In der Haushaltsverrechnung waren Periodenabgrenzungen zusammenfassend wie folgt vorzunehmen:

1. Belege für Aufwendungen und Erträge waren bis 15. Jänner des Folgejahres zu erfassen und mit der manuellen Eingabe des Buchungsdatums dem korrekten Finanzjahr zuzuordnen.
2. Vorauszahlungen (Transitorien) waren den korrekten Perioden zuzuordnen, wodurch die Aufwendungen und Erträge zum Jahresende aktiv oder passiv abgegrenzt wurden (Aktive und Passive Rechnungsabgrenzung).
3. Für eigene „Rückstände“ (Antizipationen; bspw. ausstehende Eingangsrechnungen) waren Rückstellungen für ausstehende Rechnungen zu bilden. Fremde Rückstände sollten in der Regel bereits als Forderung eingebucht sein.

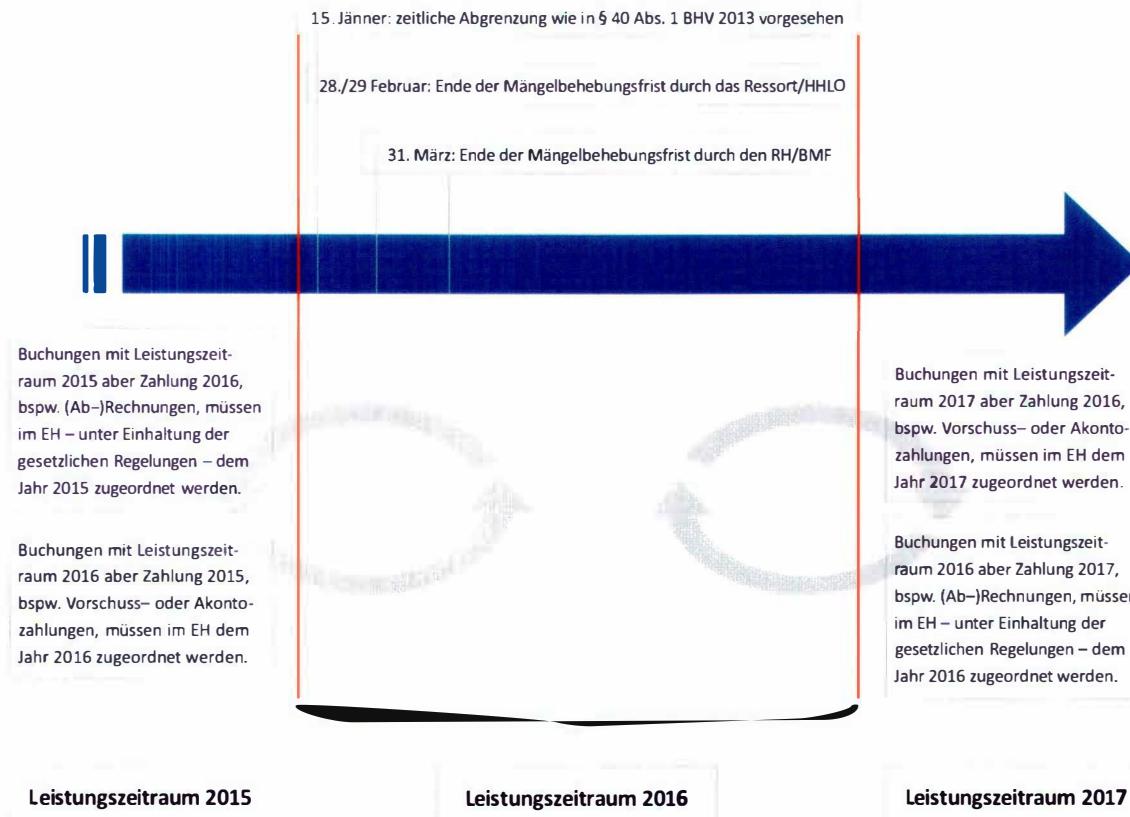
Im Zuge der Jahresabschlussarbeiten waren für die periodengerechte Zuordnung drei Termine von besonderer Bedeutung (siehe auch Abbildung 2):

- Bis 15. Jänner waren Aufwendungen und Erträge in der Ergebnisrechnung zu Lasten des vorangegangenen Finanzjahres von den haushaltsleitenden Organen selbst zu verrechnen (§ 40 BHV 2013).
- Mit 28./29. Februar endete die Mängelbehebungsfrist für die haushaltsleitenden Organe. Bis zu diesem Zeitpunkt war es für die haushaltsleitenden Organe selbst möglich, auftretende Mängel in der Verrechnung berichtigen zu lassen.<sup>16</sup>
- Mit 31. März endete gemäß § 36 RLV 2013 die Mängelbehebungsfrist des RH.<sup>17</sup> In der Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung gemäß § 9 RHG 1948 aufgetretene Mängel bzw. einzelne Sachverhalte wie periodengerechte Zuordnungen konnten während dieser Frist berichtigt werden.

<sup>16</sup> Erlass des RH gemäß § 1 der Rechnungslegungsverordnung 2013 hinsichtlich der Bestimmungen über den Zeitpunkt der Vorlage der Abschlussrechnungen sowie über Form und Inhalt von weiteren Nachweisungen (GZ 105.192/003-5A2/17)

<sup>17</sup> Für Beteiligungen hatte das BMF die Berichtigungen bis spätestens 15. April vorzunehmen (§ 36 Abs. 4 RLV 2013).

Abbildung 2: Darstellung der Leistungszeiträume und Termine



Quelle: eigene Darstellung RH

(5) Die Literatur<sup>18</sup> verwendet für zeitliche Abgrenzungen die Begriffe Transitorien (Vorauszahlungen) und Antizipationen (Rückstände). Eigene Vorauszahlungen werden in der Bilanz unter der Position Aktive Rechnungsabgrenzung und fremde Vorauszahlungen unter der Position Passive Rechnungsabgrenzung ausgewiesen. Rückstände sind spiegelbildlich als sonstige Forderungen oder sonstige Verbindlichkeiten zu behandeln.

Gemäß § 53 Abs. 2 BHV 2013 waren im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten Rückstellungen für ausstehende Eingangsrechnungen zu bilden, wenn deren „Wert in Summe jeweils zumindest 50.000 EUR betrug“ (siehe **TZ 5**).

## (6) Handhabung in der Praxis

In der Praxis erfolgte die gesamte Periodenabgrenzung, d.h. sowohl die zeitliche Zuordnung als auch die Abgrenzung der Transitorien und Antizipationen, über die Aktive und Passive Rechnungsabgrenzung. Dies war auch in dem vom BMF heraus-

<sup>18</sup> Bertl et al. (2013): Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 8. Auflage, LexisNexis, S. 457 ff.

# BRA 2016

## Qualität der Ergebnisrechnung



gegebenen Handbuch zur Verrechnung<sup>19</sup> bzw. im Rundschreiben des BMF zu den Jahresabschlussarbeiten 2016<sup>20</sup> vorgesehen und war im Rahmen der automatisierten Rechnungsabgrenzung technisch umgesetzt. Die diesbezüglichen Regelungen zur periodengerechten Zuordnung und Abgrenzung wurden von den haushaltseitenden Organen und der Buchhaltungsagentur unterschiedlich ausgelegt und angewendet.

**3.2** Der RH wies darauf hin, dass bei weitest möglicher Auslegung einer Ausnahmebestimmung in der BHV 2013 bis zu 56,433 Mrd. EUR an Transferaufwand, jedenfalls aber 5,752 Mrd. EUR an Förderungen, nicht periodengerecht zugeordnet werden mussten.

Zudem wies der RH darauf hin, dass die Regelungen über die periodengerechte Zuordnung und die zeitliche Abgrenzung durch die haushaltseitenden Organe wiederholt unterschiedlich ausgelegt wurden. Neben unterschiedlichen Wertgrenzen zur Vornahme von Periodenbereinigungen ermöglichte insbesondere die eingangs genannte Ausnahmebestimmung zur Unterlassung einer periodengerechten Verbuchung von Transferaufwendungen und –erträgen ein Abgehen vom Prinzip der periodengerechten Verbuchung in der größten Mittelverwendungs- und Aufwendungskategorie des Bundes.

Der RH empfahl deshalb dem BMF, im Einvernehmen mit dem RH die bereits begonnenen Arbeiten an einer Novelle des BHG 2013 bzw. der BHV 2013 fortzusetzen, um die Regelungen zur periodengerechten Verbuchung aller Geschäftsfälle hinsichtlich ihrer Klarheit und Eindeutigkeit zu verbessern und dabei Ausnahmen weitgehend zu eliminieren, um dadurch die Qualität der Ergebnisrechnung zu erhöhen und dem Grundsatz der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage besser zu entsprechen.

**3.3** Laut Stellungnahme des BMF seien die BHV 2013 und damit auch die Bestimmungen und Erläuterungen zu § 41 Abs. 6 BHV 2013 betreffend Transfers und Förderungen im Einvernehmen mit dem RH erlassen worden. Auch das Rundschreiben zu den Jahresabschlussarbeiten sei im Einvernehmen mit dem RH erlassen worden.

Weiters führte das BMF aus, dass sich die technischen Fristen aus den haushaltrechtlichen Bestimmungen ergäben. Die periodengerechte Zuordnung durch die haushaltseitenden Organe habe laufend und nicht erst zu den Jahresabschlussarbeiten zu erfolgen, weshalb die Fristsetzungen nicht alleine ausschlaggebend seien.

<sup>19</sup> BMF (2011): Handbuch Veranschlagungs- und Rechnungssystem des Bundes (VRB) ab 2013 – Verrechnung, S. 62 ff.

<sup>20</sup> BMF (2016): Jahresabschlussarbeiten 2016, S. 21 ff.

Das BMWFW erläuterte in seiner Stellungnahme, dass sich die unterjährige Abgrenzung und periodengerechte Zuordnung – unabhängig vom Rechnungsbetrag – bis zum 7. des ersten Monats im Folgequartal in der Praxis als schwierig erweise und regte deshalb den Entfall der Quartalsabschlüsse oder entsprechende, gesetzlich verankerte Wertgrenzen an.

### 3.4

Die Ausführungen des BMF in der Stellungnahme, wonach die BHV 2013 im Einvernehmen mit dem RH erlassen worden sei, waren zutreffend. Allerdings steht dieser Umstand einer Überprüfung der Umsetzung nach nunmehr vier Jahren Anwendungszeit nicht entgegen. Dem RH lag es auch fern, den Gesetz- oder Verordnungsgeber zu kritisieren, sondern er beabsichtigte, den Status quo im Sinne einer Verbesserung der Qualität der Ergebnisrechnung aufzuzeigen.

Auch sah der RH den jährlichen Prozess der Einvernehmensherstellung bezüglich des Rundschreibens zu den Jahresabschlussarbeiten als nicht geeignet an, eine Änderung der Vorgangsweise bei den Abgrenzungen der Antizipationen vorzusehen, weil etwaige Änderungen weitgehende technische Adaptionen nach sich ziehen würden.

Hinsichtlich der Fristenproblematik teilte der RH die Sicht des BMF, wonach die periodengerechte Zuordnung durch die haushaltsleitenden Organe laufend und nicht erst zu den Jahresabschlussarbeiten zu erfolgen habe.

Der RH führte gegenüber dem BMWFW aus, dass die unterjährige Abgrenzung und Periodenzuordnung nicht Gegenstand der Überprüfung war.

## Automatische Rechnungsabgrenzungsbuchungen (Accrual Engine)

### 4.1

(1) Die Accrual Engine ist ein SAP-Tool, das in der Haushaltsverrechnung des Bundes eingesetzt wird, um Abgrenzungen automatisch zu berechnen und zu buchen.

Bis zum 15. Jänner des laufenden Finanzjahres konnten Aufwendungen und Erträge unter Angabe eines noch im Dezember<sup>21</sup> liegenden Buchungsdatums<sup>22</sup> dem abgelaufenen Finanzjahr zugeordnet werden. Diese Möglichkeit der zeitlichen Zuordnung nutzten die haushaltsleitenden Organe zu Beginn des Jahres 2017 jedoch vielfach nicht.

<sup>21</sup> Entspricht der rechtlichen Sicht; technisch möglich wäre je nach verwendeter SAP-Transaktion ein Datum zwischen 1. Oktober und 31. Dezember (Buchhaltungsagentur des Bundes (2017): Dienstanweisung 33/2015 Verrechnung, Version 1.3, S. 15).

<sup>22</sup> Das Buchungsdatum bestimmte die zeitliche Zuordnung in der Ergebnisrechnung, während das Fälligkeitsdatum ausschlaggebend für die Finanzierungsrechnung war.

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



In der Regel erfolgte sowohl die zeitliche Zuordnung als auch die zeitliche Abgrenzung im HV-SAP durch die Anlage von „Abgrenzungsobjekten“ mittels Accrual Engine. Diese Abgrenzungsobjekte resultierten aus gesonderten Eingaben bei der Belegerfassung im HV-SAP und bewirkten, dass die erzeugten Buchungszeilen, bspw. eine erfasste Rechnung, wieder ausgebucht („neutralisiert“) wurden und der Aufwand vollständig oder in der gewünschten Anzahl von Monatsscheiben<sup>23</sup>, beginnend mit einem frei wählbaren Datum<sup>24</sup>, in eine zukünftige (Transitorien) oder eine vergangene (Antizipationen) Buchungsperiode<sup>25</sup> verschoben wurde.

Der Start der Abgrenzung wurde durch ein Beginndatum festgelegt. Die Online-Benutzerdokumentation<sup>26</sup> und die Verrechnungsanweisungen der Buchhaltungsagentur<sup>27</sup> gaben dazu entsprechende Anweisungen.

(2) Da der Zeitraum für die nachträgliche Erfassung von Geschäftsfällen (Rechnungen) in der vorgesehenen Buchungsperiode sehr kurz war, hing eine korrekte Periodenzuordnung wesentlich von der zeitgerechten Erfassung der Rechnungen im HV-SAP ab. Da im Allgemeinen der Aufwand bereits vor dem Einlangen der Rechnung entstanden war, war es für dessen periodengerechte Zuordnung erforderlich, diesen bereits frühest möglich im HV-System als Mittelvormerkung bzw. –bindung (Obligo, vgl. §§ 30 und 65 BHV 2013) zu erfassen. Diese dienten auch dazu, frühzeitig Abgrenzungsobjekte zu erzeugen, welche die Accrual Engine verbuchen konnte:

- Der voraussichtliche Aufwand aus einer Bestellung oder Beauftragung konnte schon zum Zeitpunkt der Bestellung/Beauftragung im HV-System in Form einer abgrenzungsfähigen Mittelbindung erfasst werden.

<sup>23</sup> Die Verbuchung in „Monatsscheiben“ diente der Erstellung der Monatsnachweise und Quartalsabschlüsse (§ 100 BHG 2013 bzw. § 75 BHV 2013).

<sup>24</sup> Es war möglich, ein in der Vergangenheit liegendes Datum (Vormonat bzw. bis maximal zum Vorquartal) bis zum 7. eines Monats bzw. bis zum 15. Jänner auszuwählen.

<sup>25</sup> Die Accrual Engine erzeugte dazu Buchungszeilen mit einer eigenen Belegart AZ, wobei die Aufwendungen oder Erträge immer automatisch gegen das Konto 2905.000 Aktive Rechnungsabgrenzung oder 3905.000 Passive Rechnungsabgrenzung gebucht wurden. Die Ansteuerung des jeweiligen Rechnungsabgrenzungskontos resultierte aus der Wahl des Abgrenzungskennzeichens: A für Aktive Rechnungsabgrenzung und P für Passive Rechnungsabgrenzung, sofern es sich um eine Kreditorenrechnung handelte; bei Debitorenrechnungen stand A für Passive Rechnungsabgrenzung und P für Aktive Rechnungsabgrenzung. Das Kennzeichen A oder P wurde durch die gewünschte Zahl der Abgrenzungsperioden (Monate) ergänzt (z.B. A1 verschob den Aufwand/Ertrag vollständig, A3 teilte den Aufwand/Ertrag auf ein Quartal auf, A12 teilte den Aufwand/Ertrag auf ein Jahr auf etc.).

<sup>26</sup> IT-Dokumentations- und Lernportal des BMF (Knowledge Force/Team Trainer): Periodische Abgrenzungen (Stand 30. Oktober 2015)

<sup>27</sup> Buchhaltungsagentur des Bundes (2017): Dienstanweisung 33/2015 Verrechnung, Version 1.3, S. 15

- Dadurch erzeugte die Accrual Engine Abgrenzungsbuchungen unter Verwendung der Aktiven Rechnungsabgrenzung bereits vor Eintreffen einer Rechnung, deren Verbuchung im Zuge der Erfassung der Rechnung und der Referenzierung auf die Mittelbindung neutralisiert wurde.<sup>28</sup>

Eine ähnliche Funktionsweise hatte die Erfassung von Bestellungen über das Material-Management-Modul.

(3) Eine stichprobenweise Überprüfung der Arbeitsweise der Accrual Engine durch den RH zeigte folgende Problemfälle, die in der Online-Benutzerdokumentation nicht ausreichend klar dokumentiert waren.

Die Auswahl des korrekten Abgrenzungskennzeichens war entscheidend dafür, ob ein Aufwand oder ein Ertrag aktiv oder passiv abgegrenzt wurde. Es war somit möglich, einen Aufwand in die Zukunft auch gegen die Passive Rechnungsabgrenzung zu buchen, wodurch die falsche Position in der Vermögensrechnung angesprochen wurde.

- Es war möglich, bei Rechnungsbelegen Abgrenzungskennzeichen zu erfassen, die zu keinen Abgrenzungsbuchungen führten, aber im HV-SAP mit dem erfassten Beleg gespeichert wurden und so fälschlich den Eindruck erweckten, dass eine Abgrenzung stattgefunden hätte: Dies betraf Kreditoren- oder Rechnungsgutschriften, Anlagenzugänge sowie Geschäftsfälle, die bereits über abgrenzungsfähige Mittelbindungen oder durch eine Bestellung über das Material-Management-Modul abgegrenzt wurden.
- Bei der Verbuchung einer Rechnung konnte jede Aufwands-/Ertragsposition separat abgegrenzt werden. Die Accrual Engine konnte jedoch keine unterschiedlichen Beginnzeitpunkte (z.B. bei gleichzeitiger Abrechnung des Vorquartals und Vorauszahlung der nächsten Monatsrate) verarbeiten. In diesen Fällen startete die Accrual Engine vom selben Abgrenzungsbegindatum.

#### 4.2

Der RH begrüßte die vom BMF zur Verfügung gestellte technische Unterstützung zur zeitlichen Zuordnung und Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen mit Hilfe der Accrual Engine. Er kritisierte aber die fehlende Information über die Buchungslogiken und Wirkungsweise der Accrual Engine und eine mangelhafte Dokumentation jener Fälle, in denen die Accrual Engine nicht die erwarteten Ergebnisse lieferte. Des Weiteren kritisierte der RH, dass Eingaben, die letztlich keine Buchungen auslösten, im HV-SAP nicht technisch unterbunden wurden.

<sup>28</sup> Das Benutzerhandbuch spricht dann von „Abgrenzung im Nachhinein“.

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung

R  
H

Der RH empfahl dem BMF, eine umfassende Dokumentation über die Buchungslogiken und Wirkungsweise der Accrual Engine bereitzustellen, um den haushaltseitenden Organen die korrekte Anwendung der Accrual Engine zu erleichtern und fehlerhafte Eingaben im HV-SAP zu reduzieren. Zudem sollte die Erfassung fehlerhafter Abgrenzungskennzeichen im HV-SAP technisch unterbunden werden.

## 4.3

Das BMF teilte in seiner Stellungnahme mit, dass es die Funktionsweise und die Anwendung der automationsunterstützten Rechnungsabgrenzungsbuchungen (Accrual Engine) in vertiefenden Doppikschulungen 2015/2016 den mit der Haushaltsführung betrauten Bediensteten des Bundes umfassend erläutert und anhand praktischer Beispiele verdeutlicht habe. Schulungsunterlagen seien im Bundesintranet zur Verfügung gestellt worden. Die Buchungen seien auch Inhalt des jährlichen Rundschreibens zu den Jahresabschlussarbeiten und würden zusätzlich auch in das Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch aufgenommen werden. Im Teamtrainer seien jene Geschäftsfälle erläutert, die mittels Accrual Engine abzutrennen seien.

In seiner Stellungnahme erläuterte das BMVIT, dass das SAP-Tool Accrual Engine aus seiner Sicht nicht für eine Abgrenzung von Aufwendungen und/oder Erträgen über Geschäftsjahre hinweg entworfen worden sei, sondern nur für eine unterjährige Abgrenzung. Das BMVIT wies auch darauf hin, dass ein Großteil der Abgrenzungsbuchungen erst nach dem 15. Jänner 2017 von der Accrual Engine hinzugefügt worden sei. Das eingesetzte SAP-Tool Accrual Engine sei somit nicht geeignet, die Vorgaben des § 40 BHV 2013 zu erfüllen.

## 4.4

Der RH würdigte die Bemühungen des BMF, die Funktionsweise und die Anwendung des SAP-Tools Accrual Engine den mit der Haushaltsführung betrauten Bediensteten des Bundes näher zu bringen. Er hielt jedoch fest, dass sich die Schulungsunterlagen weitgehend an „Normalfällen“ orientierten, nicht jedoch Spezialprobleme, wie beispielsweise Rechnungsgutschriften, erläuterten. Zudem boten insbesondere die Unterlagen des Teamtrainers zwar Handlungsanweisungen, erläuterten aber nur unzureichend die tatsächlich dahinterliegenden Buchungsvorgänge.

Der RH teilte die Auffassung des BMVIT nicht, wonach die Durchführung von Abgrenzungsbuchungen mit dem SAP-Tool Accrual Engine nach dem 15. Jänner 2017 dem § 40 BHV 2013 widersprechen würde. Der 15. Jänner wurde vielmehr deshalb festgelegt, um danach maschinell erzeugte Abschlussbuchungen – wozu der RH den Lauf der Accrual Engine zählt – durchzuführen, um bis Ende Jänner (2017) vorläufige Abschlusszahlen bereitzustellen.

## Rückstellungen für ausstehende Rechnungen

5.1 (1) Gemäß § 53 Abs. 2 BHV 2013 konnte eine periodengerechte Zuordnung auch durch eine Rückstellung für ausstehende Rechnungen bewirkt werden. Eine Rückstellung für ausstehende Rechnungen war jedenfalls dann zu bilden, wenn deren „Wert jeweils zumindest 50.000 EUR in Summe“ betrug. Die Erläuterungen zur BHV 2013 gaben keinen Aufschluss darüber, auf welche Bezugsgröße die Wertgrenze abstellte.

Gemäß § 53 Abs. 6 BHV 2013 waren derartige Rückstellungen für Geschäftsfälle zu bilden,

- für die bis zum 15. Jänner<sup>29</sup> des Folgejahres noch keine Rechnung eingegangen war und
- die Verpflichtung bereits vor dem Stichtag der Abschlussrechnung bestand,
- für die das Verpflichtungsereignis bereits vor dem Stichtag der Abschlussrechnung eingetreten war und die Erfüllung der Verpflichtung wahrscheinlich zu Mittelverwendungen des Bundes führen würde und
- deren Höhe verlässlich ermittelbar war (z.B. aus Vertragsunterlagen).

Das BMF stellte für die Bildung dieser Rückstellungen eine SAP-Transaktion bereit, mit der die haushaltsleitenden Organe zum Jahresbeginn offene Belege für Mittelbindungen bzw. Bestellungen auswählten und bei jedem Beleg jene Beträge festlegten, die das Vorjahr betrafen. Im Folgejahr wurden die Rückstellungen „aufgelöst“, sobald die Mittelbindung durch eine Rechnung angesprochen wurde. Nicht angesprochene Rückstellungen mussten die haushaltsleitenden Organe bis zum Jahresende auflösen bzw. wurden die Rückstellungen automatisch zu Beginn des Folgejahres aufgelöst.

Die Besonderheit der Rückstellungen für ausstehende Rechnungen war, dass sie finanziierungswirksam gebildet wurden, indem bereits das korrekte Aufwandskonto angesprochen wurde, während alle anderen Rückstellungen aus dem nicht finanziierungswirksamen Aufwand dotiert wurden.

<sup>29</sup> Erläuterung 6 zu § 53 Abs. 2 BHV 2013 des Kommentars zum BHG 2013 (Lödl et al. (2012); BHG 2013 – Bundeshaushaltrecht, 3. Auflage, Manz) bzw. bis zum 20. Jänner 2017 gemäß Richtlinien des BMF zu den Jahresabschlussarbeiten 2016 (S. 15)

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



(2) Die Rückstellungen für ausstehende Rechnungen nahmen im Finanzjahr 2016 folgende Entwicklung:

**Tabelle 2: Entwicklung der Rückstellungen für ausstehende Rechnungen 2016**

Untergliederung	Anfangsbestand zum 1.1.2016	Erhöhung	Verbrauch	Nicht Inanspruchnahme	Endbestand zum 31.12.2016
	in Mio. EUR				
02 Bundesgesetzgebung	-	+0,29	-	-	0,29
15 Finanzverwaltung	0,76	-	-0,37	-0,39	-
21 Soziales und Konsumentenschutz	-	+0,34	-	-	0,34
34 Verkehr, Innovation und Technologie (Forschung)	-	+0,37	-	-	0,37
41 Verkehr, Innovation und Technologie	0,11	-	-0,08	-0,02	0,00
<b>Summe Rückstellungen für ausstehende Rechnungen</b>	<b>0,87</b>	<b>+1,00</b>	<b>-0,46</b>	<b>-0,41</b>	<b>1,00</b>

Quelle: HIS (Konsolidierung)

(3) Für das Jahr 2016 bildeten lediglich drei Untergliederungen (UG 02 „Bundesgesetzgebung“, UG 21 „Soziales und Konsumentenschutz“ und UG 34 „Verkehr, Innovation und Technologie (Forschung)“) in insgesamt 23 Fällen Rückstellungen für ausstehende Eingangsrechnungen mit einem Gesamtvolumen von 1,00 Mio. EUR (siehe Tabelle 2). Vor dem Hintergrund der zahlreichen Mängelbehebungen hinsichtlich der periodengerechten Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen betreffend das Finanzjahr 2016 (siehe **TZ 6, TZ 9** sowie **BRA 2016, Textteil Band 4c: Ergebnis der Ordnungsmäßigkeits- und Belegrprüfung der Haushaltsverrechnung des Bundes für das Jahr 2016 gemäß § 9 RHG 1948, TZ 18**) erfolgte die Bildung von Rückstellungen für ausstehende Rechnungen in unzureichendem Umfang.

**5.2** Der RH bemängelte, dass die haushaltsleitenden Organe die Bildung von Rückstellungen für ausstehende Rechnungen nicht durchgängig für alle gemäß § 53 BHV 2013 vorgesehenen Geschäftsfälle vornahmen. Dadurch unterblieb eine periodengerechte Zuordnung der Aufwendungen bzw. waren nachträglich Mängelbehebungen erforderlich (siehe **TZ 6**).

Der RH empfahl den haushaltsleitenden Organen, Rückstellungen für ausstehende Rechnungen entsprechend den Bestimmungen des § 53 Abs. 2 BHV 2013 zu bilden.

**5.3** Das BMEIA teilte in seiner Stellungnahme mit, dass es bestrebt gewesen sei, noch „offen zu Buche stehende Verbindlichkeiten“ zu Lasten des abgelaufenen Finanzjahrs 2016 zu dokumentieren. Die Beitragszahlungen an internationale Organisationen seien jedoch nicht auf dem vorgesehenen Rückstellungskonto erfasst worden.

Das BMWFW erklärte in seiner Stellungnahme, dass es in der UG 40 „Wirtschaft“ zum Jahresende – anhand der seitens der Buchhaltungsagentur übermittelten Belegliste

zur Stichprobenüberprüfung – keine ausstehenden Rechnungen für Lieferungen und Leistungen oberhalb der Betragsgrenze von 50.000 EUR gegeben habe, sodass die Bildung von Rückstellungen für ausstehende Rechnungen nicht erforderlich gewesen wäre.

#### 5.4

Der RH anerkannte die Bemühungen des BMEIA zur Erfassung aller „offenen Verbindlichkeiten“ als Rückstellungen für ausstehende Rechnungen, merkte aber kritisch an, dass – sobald der Abfluss an liquiden Mitteln in einem Finanzjahr der Höhe und dem Grunde nach gewiss geworden ist – gemäß § 91 Abs. 4 BHG 2013 i.V.m. § 53 Abs. 9 BHV 2013 statt der Rückstellung eine Verbindlichkeit zu erfassen wäre.

Der RH stellte gegenüber dem BMWFW klar, dass sich die Betragsgrenze gemäß § 53 Abs. 2 BHV 2013 von 50.000 EUR seiner Auffassung nach auf die Summe der ausständigen Eingangsrechnungen bezog und nicht auf den Betrag der einzelnen Rechnung. Jede andere Interpretation würde dazu führen, dass die Bestimmung des § 53 Abs. 2 BHV 2013 in der Praxis kaum zur Anwendung käme. Dies wäre allerdings nicht im Sinne des Verordnungsgebers.

### „Händische“ Rechnungsabgrenzung

#### 6.1

(1) Zeitliche Zuordnungen und Abgrenzungen konnten auch durch „händische“ Rechnungsabgrenzungen<sup>30</sup> erfolgen. Diese Möglichkeit war für jene Periodenbereinigungen vorgesehen, für die Abgrenzungsbuchungen nicht automatisch über die Accrual Engine erfolgen konnten.

(2) Die „händische“ Passive Rechnungsabgrenzung verwendeten die haushaltsleitenden Organe gewöhnlich<sup>31</sup>, um zu Beginn eines Jahres die Kontoführungsgebühren (Geldverkehrsspesen) dem Vorjahr zuzuordnen. Darüber hinaus stellte der RH fest, dass die haushaltsleitenden Organe die für die „händischen“ Rechnungsabgrenzungen vorgesehenen Konten vor allem zur nachträglichen Abgrenzung von nicht rechtzeitig eingelangten Rechnungen im Rahmen des Mängelbehebungsvorfahrens verwendeten.

(3) In Abstimmung mit dem RH überprüfte die Buchhaltungsagentur sämtliche Belege aller haushaltsleitenden Organe, die im Februar 2017 übermittelt wurden, hinsichtlich der korrekten zeitlichen Zuordnung zu den Finanzjahren 2016 bzw. 2017.

<sup>30</sup> Konten 2906.000 Aktive Rechnungsabgrenzung händisch und 3906.000 Passive Rechnungsabgrenzung händisch

<sup>31</sup> BMF (2016): Jahresabschlussarbeiten 2016, S. 25

# BRA 2016

## Qualität der Ergebnisrechnung



Im Zuge dieser und weiterer systematischer Prüfungshandlungen des RH beauftragte der RH Mängelbehebungen im Ausmaß von insgesamt 1,547 Mrd. EUR<sup>32</sup>.

(4) Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die Auswirkungen der bei den einzelnen Untergliederungen durchgeführten Mängelbehebungen betreffend falscher Periodenzuordnungen, die sich in den Konten der Aktiven und Passiven Rechnungsabgrenzung niederschlugen:

**Tabelle 3: „Händische“ Rechnungsabgrenzungen 2016 nach Untergliederung (vor und nach Mängelbehebung)**

Untergliederung	2906.000 Aktive Rechnungsabgrenzung (händisch)		3906.000 Passive Rechnungsabgrenzung (händisch)	
	Periode 1–13	Periode 1–14 (inkl. Mängelbeh.)	Periode 1–13	Periode 1–14 (inkl. Mängelbeh.)
in Mio. EUR				
02 Bundesgesetzgebung	-	-	-	0,04
06 Rechnungshof	-	0,15	-	-
10 Bundeskanzleramt	-	-	-	0,37
11 Inneres	-	0,20	-	88,41
12 Äußeres	0,12	0,12	-	0,17
13 Justiz	-	0,03	0,27	3,13
14 Militärische Angelegenheiten und Sport	4,04	4,05	0,04	20,83
15 Finanzverwaltung	0,18	0,30	1,45	9,03
16 Öffentliche Abgaben	-	62,16	-	180,22
20 Arbeit	-	-	-	3,96
21 Soziales und Konsumentenschutz	-	0,19	-	0,14
23 Pensionen – Beamtinnen und Beamte	-	-	0,00	0,00
24 Gesundheit und Frauen	-	2,77	-	1,94
25 Familien und Jugend	-	-	0,04	0,42
30 Bildung	-	0,04	0,00	2,01
31 Wissenschaft und Forschung	-	0,01	-	0,38
32 Kunst und Kultur	-	-	-	0,02
33 Wirtschaft (Forschung)	-	-	-	0,01
34 Verkehr, Innovation und Technologie (Forschung)	-	0,33	0,00	0,33
40 Wirtschaft	-	1,07	-	0,76
41 Verkehr, Innovation und Technologie	0,00	5,35	0,06	0,24
42 Land-, Forst- und Wasserwirtschaft	0,01	0,01	0,00	0,64
43 Umwelt	-	2,00	-	0,17
45 Bundesvermögen	-	-	9,55	9,55
<b>Summe Rechnungsabgrenzung</b>	<b>4,35</b>	<b>78,79</b>	<b>11,42</b>	<b>322,81</b>

Quelle: HIS (Fl-Salden)

Der Stand an Aktiven Rechnungsabgrenzungen stieg durch Mängelbehebungen um 74,44 Mio. EUR auf 78,79 Mio. EUR, der Stand an Passiven Rechnungsabgrenzungen um 311,39 Mio. EUR auf 322,81 Mio. EUR.

<sup>32</sup> BRA 2016, Textteil Band 4c: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung der Haushaltsverrechnung des Bundes für das Jahr 2016 gemäß § 9 RHG 1948, TZ 18

# BRA 2016

## Qualität der Ergebnisrechnung



(4) Belege konnten sowohl über die automatische als auch über die händische Rechnungsabgrenzung einer anderen Periode zugeordnet werden. Der RH fand bei einer stichprobenweisen Überprüfung der durchgeföhrten Mängelbehebungen allerdings keine Hinweise auf mehrfache Abgrenzungen.

### 6.2

(1) Der RH stellte kritisch fest, dass ein erheblicher Teil der „händisch“ durchgeföhrten Aktiven und Passiven Rechnungsabgrenzungen aus dem Mängelbehebungsverfahren resultierte und darauf zurückzuföhren war, dass die haushaltsleitenden Organe die vorgesehenen Möglichkeiten für eine zeitgerechte periodengerechte Erfassung von Geschäftsfällen (Rückstellungen für ausstehende Rechnungen und abgrenzungsfähige Mittelbindungen) nicht nutzten. Dies verzerrte die Rechnungsabgrenzungsposten in der Vermögensrechnung, weil sie nicht nur Transitorien (Vorauszahlungen), sondern vielmehr auch Antizipationen (Rückstände) enthielten und somit nicht dem eigentlichen Charakter der Rechnungsabgrenzung (Transitorien) entsprachen.

Um die Verbuchung der Antizipationen (Rückstände) in der Aktiven und Passiven Rechnungsabgrenzung zu vermeiden, empfahl der RH den haushaltsleitenden Organen,

- ein erhöhtes Augenmerk auf eine zeitnahe, periodengerechte Verbuchung aller Geschäftsfälle zu legen,
- soweit wie möglich die zeitliche Zuordnung über die Eingabe eines Buchungsdatums zu steuern bzw.
- Rückstellungen für ausstehende Rechnungen zu bilden.

(2) Der RH wies zudem auf die Problematik hin, dass es bei einem Geschäftsfall sowohl zu automatischen als auch zu „händischen“ Abgrenzungsbuchungen kommen konnte.

Der RH empfahl daher den haushaltsleitenden Organen, vor der Erfassung einer „händischen“ Abgrenzungsbuchung

- zu prüfen, ob für diesen Geschäftsfall (Beleg) bereits Abgrenzungsobjekte in der Accrual Engine erfasst wurden und
- in einem Textfeld auf den Beleg des abzugrenzenden Geschäftsfalls zu verweisen, um das Risiko von Mehrfachabgrenzungen zu vermindern und eine nachträgliche Überprüfung der Periodenzuordnungen zu ermöglichen.

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



## 6.3

Das BMEIA erklärte in seiner Stellungnahme, dass es sich bemühen werde, ab dem Finanzjahr 2017 die Möglichkeit zur Erfassung von Rechnungsabgrenzungen zur Gänze zu erfüllen.

Das BMF begrüßte in seiner Stellungnahme das vom RH empfohlene Vorgehen zur Erfassung „händischer“ Abgrenzungsbuchungen.

## Aufwand aus Vorperioden bzw. Ertrag aus Vorperioden

### 7.1

(1) Für periodenfremde Aufwendungen und Erträge waren die Konten 7229.000 Aufwand aus Vorperioden und 8289.000 Erträge aus Vorperioden eingerichtet. In Abstimmung mit dem RH waren diese Konten insbesondere für folgende Fälle zu verwenden:<sup>33</sup>

- Aktivierung von Grundstücken und Gebäuden infolge der Übernahme aus dem öffentlichen Gut,
- unberücksichtigt gebliebene Aufwendungen und Erträge, die ein Finanzjahr betrafen, das bereits abgeschlossen und die Mängelbehebung nicht mehr möglich war (Abrechnungen aus Vorjahren), sowie
- Storno von Belegen, deren Aufwendungen oder Erträge Finanzjahre betrafen, die bereits abgeschlossen waren.

(2) Die Erhebungen des RH ergaben, dass diese Konten uneinheitlich – nicht ausschließlich zur Berücksichtigung von Aufwendungen und Erträgen aus Vorperioden – genutzt wurden; u.a. zur Richtigstellung von Forderungen und Verbindlichkeiten, z.B. betreffend die Abschöpfung des Kontos gemäß § 7 AusfFG (UG 45 „Bundesvermögen“), Rechtsgebühren (UG 13 „Justiz“) und Unterhaltsvorschüsse (UG 25 „Familien und Jugend“). Große Positionen betrafen jedoch tatsächlich Aufwendungen und Erträge aus Vorperioden: aufwandseitig Nachzahlungen von Transfers an die Sozialversicherung im Bereich des FLAF (UG 25 „Familien und Jugend“), die Abrechnungen der Bundesbeiträge und Partnerleistungen für das Jahr 2015 mit den Pensionsversicherungsträgern (UG 22 „Pensionsversicherung“); ertragsseitig die Abgrenzung des Aufwands der ASFINAG–Dividende für das Jahr 2015 und die Querfinanzierung des Brenner Basistunnels 12/2015<sup>34,35</sup> (UG 41 „Verkehr, Innovation und Technologie“).

<sup>33</sup> BMF (2016): Verrechnungsanweisung – nachträgliche Erfassung von Geschäftsfällen, die nach dem Abschlussstichtag bekannt werden (nachträgliche Fehlerkorrektur), GZ BMF-111500/0011-V/3-HV/2016

<sup>34</sup> Der österreichische Anteil der Investitionen in den Brenner Basistunnel wird teilweise durch die erhöhte LKW–Maut auf der gesamten Brennerstrecke finanziert.

<sup>35</sup> siehe Bericht des RH: Bahnprojekt: Brenner Basistunnel (Reihe Bund 2017/4)

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die Verwendung der Konten Aufwendungen und Erträge aus Vorperioden im Finanzjahr 2016:

**Tabelle 4: Aufwendungen und Erträge aus Vorperioden 2016 (vor und nach Mängelbehebung)**

Untergliederung	7229.000 Aufwand aus Vorperioden		8289.000 Erträge aus Vorperioden	
	Periode 1–13	Periode 1–14 (inkl. Mängelbeh.)	Periode 1–13	Periode 1–14 (inkl. Mängelbeh.)
in Mio. EUR				
01 Präsidentschaftskanzlei	0,00	0,00	-	-
02 Bundesgesetzgebung	0,01	0,01	-	-
06 Rechnungshof	0,00	0,00	-	-
10 Bundeskanzleramt	0,00	0,00	-0,03	-0,03
11 Inneres	3,31	188,00	-0,22	-0,22
13 Justiz	24,68	24,68	0,00	0,00
14 Militärische Angelegenheiten und Sport	0,10	0,55	-0,01	-0,01
15 Finanzverwaltung	0,09	0,09	-	-
21 Soziales und Konsumentenschutz	0,13	0,13	-0,00	-0,00
22 Pensionsversicherung	-404,09	-404,09	-	-
24 Gesundheit und Frauen	-6,12	-6,12	-	-
25 Familien und Jugend	122,74	122,74	-16,12	-16,12
30 Bildung	0,12	0,17	-0,03	-0,03
31 Wissenschaft und Forschung	-0,10	-0,10	-	-
34 Verkehr, Innovation und Technologie (Forschung)	-0,21	-0,21	0,15	0,15
40 Wirtschaft	0,11	0,11	0,11	0,11
41 Verkehr, Innovation und Technologie	-678,42	-0,21	63,83	63,83
42 Land-, Forst- und Wasserwirtschaft	1,48	1,48	0,06	0,06
43 Umwelt	-	-	-0,00	-0,00
45 Bundesvermögen	142,58	142,58	-	-
46 Finanzmarktstabilität	-	-	0,16	0,16
<b>Summe</b>	<b>-793,60</b>	<b>69,80</b>	<b>47,90</b>	<b>47,90</b>

Quelle: HIS (FI-Salden)

Nach Durchführung der Mängelbehebungen betrug der Saldo des Kontos „Aufwand aus Vorperioden“ 69,80 Mio. EUR, während der Saldo dieses Kontos nach Ablauf des Finanzjahres noch bei -793,60 Mio. EUR lag. Die Mängelbehebungen wirkten sich insbesondere in der UG 11 „Inneres“ und in der UG 41 „Verkehr, Innovation und Technologie“ aus:

- Das BMI buchte im Finanzjahr 2016 in der UG 11 „Inneres“ den das Jahr 2015 betreffenden Aufwand aus der Betreuung und Grundversorgung von Asylwerberinnen und Asylwerbern auf das Konto „Aufwand aus Vorperioden“<sup>36</sup> um. Dadurch konnte eine ungesetzliche Überschreitung des finanzierungswirksamen Aufwands im Finanzjahr 2016 vermieden werden.

<sup>36</sup> nicht finanzierungswirksam

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



- Das BMVIT stornierte im Rahmen der Mängelbehebung in der UG 41 „Verkehr, Innovation und Technologie“ nach Aufforderung durch den RH die ursprüngliche Verbuchung zur Anpassung der Verbindlichkeiten des Bundes betreffend den Zuschuss für Investitionen der ÖBB–Infrastruktur AG.
- Der hohe negative Betrag in der UG 22 „Pensionsversicherung“ betraf die Abrechnung des Bundes mit den Pensionsversicherungsträgern des Jahres 2015, die im Jahr 2016 zu einer entsprechend hohen Gutschrift führte. Die Gutschrift war in der Ergebnisrechnung als negativer Aufwand aus Vorperioden ausgewiesen.

## 7.2

Der RH kritisierte die mangelnden Vorgaben zur Verwendung der Konten „Aufwand aus Vorperioden“ und „Erträge aus Vorperioden“ und die daraus resultierende uneinheitliche Verwendung. Besonders kritisch beurteilte er die Verbuchung hoher Beträge als Aufwand bzw. Ertrag aus Vorperioden, weil dies zur Verfälschung der Ergebnisrechnung führte. Dadurch waren hohe Abrechnungsbeträge nicht auf dem dafür vorgesehenen Aufwands- bzw. Ertragskonto verbucht und damit nicht als Sonstiger betrieblicher Sachaufwand oder Sonstiger Ertrag in der Ergebnisrechnung ausgewiesen. Insbesondere die Höhe der Transfererträge und –aufwendungen sowie der Finanzerträge und –aufwendungen wurde dadurch verzerrt.

Der RH empfahl dem BMF, die korrekte Verwendung dieser Konten festzulegen und diese mit dem RH abzustimmen.

## 7.3

Das BMF sagte zu, gemeinsam mit dem RH eine Klarstellung des Erlasses vorzunehmen.

Das BMF teilte in seiner Stellungnahme mit, dass es bereits Kontakt mit dem BMF aufgenommen habe, um zu klären, welches Konto es alternativ zur Richtigstellung der Forderungen aus Unterhaltsvorschüssen verwenden könne.

Das BMVIT verwies in seiner Stellungnahme auf die Vereinbarung mit dem RH hinsichtlich der Verrechnung der Vorbelastungen und Verbindlichkeiten des Bundes betreffend den Zuschuss für Investitionen der ÖBB–Infrastruktur AG aus dem Jahr 2010 und der danach gesetzten (erfolglosen) Versuche, die Frage der Darstellung der Annuitäten in der Haushaltsverrechnung auch nach Umsetzung der Haushaltsrechtsreform zu lösen. Aus Sicht des BMVIT sei die Anpassung der Verbindlichkeiten des Bundes betreffend den Zuschuss für Investitionen der ÖBB–Infrastruktur AG unter Verwendung des Kontos Aufwand aus Vorperioden korrekt erfolgt, weil es sich um ein Storno von Belegen, deren Aufwendungen oder Erträge Finanzjahre betrafen, die bereits abgeschlossen waren, gehandelt hätte, nachdem damit ein Beleg aus dem Jahr 2015 storniert worden sei. Das BMVIT habe aber den Anweisungen des RH zur Stornierung dieser Buchung Folge geleistet.

Die Buchhaltungsagentur verwies in ihrer Stellungnahme auf den Erlass des BMF zur Verwendung der Konten Aufwand bzw. Erträge aus Vorperioden (GZ BMF-111500/0011-V/3-HV/2016) und betonte, dass seit dem Abschluss der Mängelbehebung für den BRA 2016 jeder, ein bereits vergangenes Geschäftsjahr betreffende Geschäftsfall betragsunabhängig auf den abweichenden Sachkonten verrechnet werde. Bei einer hinkünftig anderen Vorgehensweise solle die Buchhaltungsagentur jedenfalls rechtzeitig informiert werden, wie mit den bis zum Umsetzungszeitpunkt verrechneten Geschäftsfällen zu verfahren sei, oder ob eine eventuell neue Festlegung erst ab dem Geschäftsjahr 2018 Anwendung finde.

#### 7.4

Der RH entgegnete dem BMVIT, dass die Stornierung der Buchung zur Anpassung der Verbindlichkeiten des Bundes betreffend den Zuschuss für Investitionen der ÖBB-Infrastruktur AG erforderlich war, weil es sich dabei um eine rein technische, unterjährige Buchung zur Anpassung der Verbindlichkeit gehandelt hatte. Die Konten Aufwand und Erträge aus Vorperioden wären aus Sicht des RH nur für unvorhersehbare Geschäftsfälle zu verwenden. Im Übrigen rief der RH seine Empfehlung in Erinnerung, die korrekte Verwendung der Konten gemeinsam mit dem BMF festzulegen und damit unterschiedliche Auslegungen des derzeit gültigen Erlasses zu beseitigen.

Der RH hielt zu der Stellungnahme der Buchhaltungsagentur fest, dass er bestrebt sei, gemeinsam mit dem BMF einheitliche Vorgaben für die Verwendung der Konten Aufwand und Erträge aus Vorperioden festzulegen und die Buchhaltungsagentur von diesen Vorgaben sowie deren Umsetzung entsprechend in Kenntnis zu setzen.

### Zeitliche Zuordnung von Werkleistungen

#### Stichprobenauswahl

##### 8

(1) Die Werkleistungen waren breit gestreut; dazu gehörten etwa (Ab-)Rechnungen von (IT-, Dienst-)Leistungen oder (ärztliche bzw. Sachverständigen-)Honorarnoten.<sup>37</sup>

Die nachfolgende Tabelle stellt das Volumen an Werkleistungen je Untergliederung im Jahr 2016 dar:

<sup>37</sup> Im Kontenplan des Bundes waren diese eingeschränkt auf die Aufwandskontengruppen 727 und 728.

# BRA 2016

## Qualität der Ergebnisrechnung



**Tabelle 5: Gegenüberstellung der Aufwendungen und Auszahlungen aus Werkleistungen 2016**

Untergliederung	Ergebnis- voranschlag	Finanzierungs- voranschlag	Abweichung Voranschlag	Erfolg EH	Erfolg FH	Abweichung Erfolg
	in Mio. EUR					
01 Präsidentschaftskanzlei	0,23	0,23	-	0,22	0,23	-0,00
02 Bundesgesetzgebung	18,07	18,07	-	14,76	15,19	-0,44
03 Verfassungsgerichtshof	0,73	0,53	+0,20	0,57	0,55	+0,02
04 Verwaltungsgerichtshof	0,26	0,26	-	0,27	0,27	+0,00
05 Volksanwaltschaft	1,93	1,93	-	1,84	1,84	+0,00
06 Rechnungshof	0,74	0,74	-	0,92	0,92	+0,00
10 Bundeskanzleramt	22,87	22,87	-	21,84	22,32	-0,48
11 Inneres	403,46	403,46	-	228,37	252,74	-24,37
12 Äußeres	19,26	19,26	-	17,49	16,98	+0,51
13 Justiz	227,67	227,67	-0,00	296,88	293,59	+3,30
14 Militärische Angelegenheiten und Sport	96,27	96,27	-	122,54	117,87	+4,67
15 Finanzverwaltung	164,99	164,99	-	159,60	171,06	-11,46
20 Arbeit	310,90	310,27	+0,63	412,73	418,83	-6,10
21 Soziales und Konsumentenschutz	30,79	27,89	+2,90	33,04	36,05	-3,01
24 Gesundheit und Frauen	45,84	45,03	+0,81	38,46	37,03	+1,43
25 Familien und Jugend	28,45	28,45	-	26,07	26,65	-0,58
30 Bildung	85,16	85,18	-0,02	107,59	103,69	+3,91
31 Wissenschaft und Forschung	39,84	39,84	-	30,53	30,61	-0,08
32 Kunst und Kultur	12,45	12,48	-0,04	10,37	10,38	-0,01
33 Wirtschaft (Forschung)	1,79	1,79	-	2,73	2,82	-0,09
34 Verkehr, Innovation und Technologie (Forschung)	9,00	7,50	+1,50	7,39	7,21	+0,18
40 Wirtschaft	22,58	22,58	-	21,18	20,40	+0,78
41 Verkehr, Innovation und Technologie	812,75	806,70	+6,05	830,43	825,47	+4,95
42 Land-, Forst- und Wasserwirtschaft	46,50	48,68	-2,18	44,37	47,10	-2,72
43 Umwelt	74,80	74,80	-	62,15	62,17	-0,02
45 Bundesvermögen	42,85	42,85	-	24,23	24,18	+0,06
46 Finanzmarktstabilität	0,00	0,01	-0,01		-	-
<b>Summe Werkleistungen (Kontengruppen 727 und 728)</b>	<b>2.520,20</b>	<b>2.510,34</b>	<b>+9,86</b>	<b>2.516,61</b>	<b>2.546,14</b>	<b>-29,53</b>

Quellen: HIS; eigene Berechnung

Insgesamt verbuchten die haushaltsleitenden Organe im Jahr 2016 rd. 2,5 Mrd. EUR als Werkleistungen. Die Werte in den einzelnen Untergliederungen zeigten ein sehr differenziertes Bild. Hohe Werkleistungen wurden bspw. in der UG 41 „Verkehr, Innovation und Technologie“ (ÖBB) oder der UG 20 „Arbeit“ (AMS) verrechnet. Auch die Untergliederungen 11 „Inneres“ und 13 „Justiz“ wiesen hohe Beträge auf, die in der UG 11 „Inneres“ u.a. mit dem digitalen BOS<sup>38</sup>–Funknetz sowie der Asyl–Betreuung und in der UG 13 „Justiz“ vor allem mit der Bewährungshilfe und mit Zahlungen an die Justizbetreuungsagentur in Zusammenhang standen.

<sup>38</sup> Behörden und Organisationen mit Sicherheitsleistungen

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



(2) Für die Überprüfung der periodengerechten Abgrenzung betrachtete der RH anhand der ausgewerteten Daten

- im Buchungszeitraum 1. Jänner 2016 bis 31. Dezember 2016:
  - den Leistungszeitraum (das Lieferdatum) 2015 im Buchungszeitraum Jänner bis März 2016,
  - den Leistungszeitraum (das Lieferdatum) 2015 im Buchungszeitraum April bis Dezember 2016
- im Buchungszeitraum 1. Jänner 2017 bis 28. Februar 2017:
  - den Leistungszeitraum (das Lieferdatum) 2016
- im Buchungszeitraum 1. Jänner 2016 bis 28. Februar 2017:
  - das auf der Beleggrundlage erfasste Rechnungseingangsdatum bis 15. Jänner, bis 28./29. Februar und bis 31. März („zeitliche Zuordnung“).

Für das Jahr 2016 ergab sich für die Stichprobenüberprüfung eine Grundgesamtheit von rd. 78.800 Belegen mit einem Volumen von rd. 2,165 Mrd. EUR (Tabelle 6). Davon wurden insgesamt 306 Belege bzw. rd. 74,6 Mio. EUR geprüft.<sup>39</sup> Der RH wählte aus dieser Grundgesamtheit die Stichprobe für die Überprüfung der korrekten zeitlichen Zuordnung folgendermaßen aus:

- Verrechnungsbelege mit Belegkennzeichen „RN“, „KN“ und „KD“ (analog **BRA 2016, Textteil Band 4c: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung der Haushaltsverrechnung des Bundes für das Jahr 2016 gemäß § 9 RHG 1948, TZ 18**).
- Belege mit Beträgen über der Bagatellgrenze gemäß § 40 BHV 2013 von 1.000 EUR.<sup>40</sup>

<sup>39</sup> Die Summe der überprüften Belege sowie die Betragssumme sind niedriger im Vergleich zu denjenigen des Jahres 2017, da bereits in der Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung der Haushaltsverrechnung des Bundes für das Jahr 2015 gemäß § 9 RHG 1948 (BRA 2015, Textteil Band 3: Ergebnisse der § 9 Prüfungen, TZ 18) zahlreiche Mängelbehebungen durchgeführt wurden.

<sup>40</sup> Der RH führte eine eingeschränkte Überprüfung einzelner Belege mit Beträgen unter 1.000 EUR durch. Dabei konnte festgestellt werden, dass trotz der Bagatellgrenze vereinzelt Abgrenzungen automatisch sowie manuell durchgeführt wurden.

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



- Belege des Finanzjahres 2016 sowie der Monate Jänner und Februar des Finanzjahres 2017. Der RH legte ein verstärktes Augenmerk auf die Monate Jänner bis März<sup>41</sup>, da nur in diesen Monaten die Möglichkeit bestand, über Umbuchungen und Mängelbehebungen die Haushaltsverrechnung zu berichtigen.
- Belege mit Hinweisen auf das Finanzjahr 2015, 2016 oder 2017.<sup>42</sup>
- Belege mit Beträgen bis 50.000 EUR überprüfte der RH stichprobenweise.
- Belege mit Beträgen über 50.000 EUR wurden nach der textlichen Vorauswahl (Hinweise auf das Finanzjahr) vollständig überprüft, um alle Fälle zu berücksichtigen, für welche die haushaltsleitenden Organe gemäß § 53 BHG 2013 jedenfalls Rückstellungen für ausstehende Rechnungen bilden hätten müssen.

Nicht in die Stichprobe nahm der RH auf:

- Werkleistungen, die bereits in Vorsystemen erfasst und über aggregierte Sammelbuchungen ins HV-System eingespielt wurden, und<sup>43</sup>
- Werkleistungen, die der RH bereits in der Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung der Haushaltsverrechnung des Bundes für das Jahr 2015 gemäß § 9 RHG 1948<sup>44</sup> (TZ 18) mittels Mängelbehebung berichtigen ließ, sowie
- Belege, die über Abgrenzungsobjekte (siehe **TZ 4**) oder händisch gebildete Passive Rechnungsabgrenzungen anderen Perioden zugeordnet wurden.

Tabelle 6 zeigt eine Übersicht über die Stichproben und die mangelhaften, nicht periodengerecht abgegrenzten Aufwandsbuchungen, die in der folgenden **TZ 9** näher erläutert werden.

<sup>41</sup> Aufgrund des hohen zeitlichen Aufwands einer umfassenden Beleganalyse wurden für das Jahr 2017 nur Buchungen bis Ende Februar ausgewertet.

<sup>42</sup> Der RH fand in den Belegen mit Buchungsdatum Jänner 2017 bspw. den Text „Abrechnung Kernleistung 12/16“.

<sup>43</sup> siehe dazu exemplarisch die Funktionsprüfung im BRA 2015, Textteil Band 3: Ergebnisse der § 9 Prüfungen, Überprüfung des Prozesses Förderungen im Arbeitsmarkt gemäß § 9 RHG 1948

<sup>44</sup> BRA 2015, Textteil Band 3: Ergebnisse der § 9 Prüfungen

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



**Tabelle 6: Übersicht über die Grundgesamtheit, Stichproben und Mängel bei den Werkleistungen**

	Grundgesamtheit	Stichprobe	Mängel	Mangelhafte Belege										
				im Jahresverlauf (Buchungsdatum)				Rechnungseingangsdatum						
				Jän.	Feb.	März	April bis Dez.	bis 15. Jän.	16. Jän. bis 28./29. Feb.	01. März bis 31. März				
<b>2016</b>														
<b>Beleganzahl</b>														
unter 50.000 EUR	75.824	167	115	68	28	19	0	54	51	7				
über 50.000 EUR	3.017	139	95	26	17	13	39	28	38	5				
<b>Summe</b>	<b>78.841</b>	<b>306</b>	<b>210</b>	<b>94</b>	<b>45</b>	<b>32</b>	<b>39</b>	<b>82</b>	<b>89</b>	<b>12</b>				
<b>Summe Betrag (in Mio. EUR)</b>														
unter 50.000 EUR	444,89	3,18	2,41	1,37	0,59	0,45	0,00	0,88	1,30	0,15				
über 50.000 EUR	1.719,89	71,41	40,49	7,79	7,89	4,23	20,58	8,80	15,87	1,15				
<b>Summe</b>	<b>2.164,78</b>	<b>74,59</b>	<b>42,90</b>	<b>9,15</b>	<b>8,48</b>	<b>4,69</b>	<b>20,58</b>	<b>9,68</b>	<b>17,17</b>	<b>1,30</b>				
<b>2017</b>														
<b>Beleganzahl</b>														
unter 50.000 EUR	8.228	519	410	316	94	-	-	291	116	-				
über 50.000 EUR	259	100	66	59	7	-	-	32	34	-				
<b>Summe</b>	<b>8.487</b>	<b>619</b>	<b>476</b>	<b>375</b>	<b>101</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>323</b>	<b>150</b>	<b>-</b>				
<b>Summe Betrag (in Mio. EUR)</b>														
unter 50.000 EUR	45,97	6,60	5,36	3,95	1,41	-	-	3,70	1,67	-				
über 50.000 EUR	89,79	31,35	16,60	13,46	3,13	-	-	10,80	5,80	-				
<b>Summe</b>	<b>135,76</b>	<b>37,94</b>	<b>21,96</b>	<b>17,42</b>	<b>4,54</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>14,50</b>	<b>7,47</b>	<b>-</b>				

Quellen: HV-SAP; eigene Berechnung

## Ergebnisse der Prüfung

### 9.1

#### (1) Überprüfung der zeitlichen Zuordnung anhand des Leistungszeitraums bzw. Lieferdatums (Buchungsdatum)

Der Leistungszeitraum bzw. das Lieferdatum war eine essenzielle Information bei der zeitlichen Zuordnung von Geschäftsfällen. Dieser war gemäß § 11 UStG 1994 ein verpflichtender Rechnungsinhalt und konnte daher im Falle der Werkleistungen anhand der Beleggrundlagen überprüft werden.

Von den 306 überprüften Belegen des Finanzjahres 2016 waren 210 Belege<sup>45</sup> nicht periodengerecht verbucht, davon fielen 171 Belege in den Buchungszeitraum Jänner bis März. Die haushaltsleitenden Organe verrechneten in Summe rd. 42,9 Mio. EUR im Finanzjahr 2016, die dem Ergebnishaushalt des Finanzjahres 2015 zuzuordnen gewesen wären.

<sup>45</sup> Mängelbehebung betreffend das Finanzjahr 2015 bereits berücksichtigt

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung

R  
H

Ein ähnliches Bild ergab sich für den Buchungszeitraum 2017. Hier waren von 619 überprüften Belegen 476 Belege bzw. rd. 22,0 Mio. EUR nicht periodengerecht verbucht und wären noch dem Ergebnishaushalt des Finanzjahres 2016 zuzurechnen gewesen.

## (2) Überprüfung der zeitlichen Zuordnung anhand des Rechnungseingangsdatums

Im Zuge der Überprüfung der Abschlussrechnungen waren für die haushaltsleitenden Organe sowie für den RH – wie bereits oben dargelegt – drei Termine von besonderer Bedeutung, die für die Beurteilung der periodengerechten Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen eine wichtige Rolle spielten. Der RH analysierte die überprüften Belege anhand des ausgewiesenen Eingangsdatums<sup>46</sup> nach folgenden Kriterien:

- Die haushaltsleitenden Organe mussten Rechnungen mit Eingangsdatum bis spätestens 15. Jänner ausnahmslos dem Ergebnishaushalt des Jahres zuordnen, in dem der Leistungszeitraum lag: Von den überprüften 306 Belegen des Jahres 2016 waren 82 Belege<sup>47</sup> mit einer Summe von rd. 9,7 Mio. EUR fälschlich nicht dem Ergebnishaushalt des Finanzjahres 2015 zugeordnet worden. Von den überprüften 619 Belegen des Jahres 2017 waren 323 Belege mit einer Summe von rd. 14,5 Mio. EUR fälschlich nicht dem Ergebnishaushalt des Finanzjahres 2016 zugeordnet worden. Größtenteils lag das Rechnungseingangsdatum ein bis zwei Monate zurück. Gemäß § 89 BHG 2013 hatte die Verrechnung jedoch unverzüglich zu erfolgen und nicht erst zur Fälligkeit der Zahlung (§ 89 Abs. 4 BHG 2013).
- Insgesamt 89 Belege mit einer Summe von rd. 17,2 Mio. EUR mit einem Rechnungseingangsdatum zwischen 16. Jänner und 29. Februar 2016 wären inhaltlich dem Finanzjahr 2015 und 150 Belege mit einer Summe von rd. 7,5 Mio. EUR dem Finanzjahr 2016 zuzuordnen gewesen. In diesem Zeitraum war die periodengerechte Zuordnung nur mehr über eine Mängelbehebung möglich.
- Insgesamt zwölf Belege mit einer Summe von rd. 1,3 Mio. EUR wiesen ein Rechnungseingangsdatum zwischen 1. und 31. März 2016 auf. In diesem Zeitraum war die periodengerechte Zuordnung nur über eine Mängelbehebung des RH möglich.

<sup>46</sup> E-Rechnungen erhielten bei Einlangen einen elektronischen Zeit- und Datumsstempel, woraus das Eingangsdatum klar ablesbar war. Auch auf anderen Rechnungsbelegen musste jedenfalls ein klar erkennbarer Eingangsvermerk zu finden sein, üblicherweise ein Eingangsstempel.

<sup>47</sup> Mängelbehebung betreffend das Finanzjahr 2015 bereits berücksichtigt

**9.2**

- (1) Der RH bemängelte, dass die haushaltsleitenden Organe die Bestimmungen des § 40 BHV 2013 zur periodengerechten Zuordnung vielfach nicht einhielten und dadurch Werkleistungen nicht periodengerecht erfassten. Aufwendungen für Werkleistungen waren im Ergebnishaushalt des falschen Finanzjahres ausgewiesen, wodurch der Grundsatz der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage nicht erfüllt war. Der RH kritisierte weiters, dass zahlreiche Belege der Stichprobe ein Rechnungseingangsdatum vor dem 15. Jänner eines Finanzjahres aufwiesen, die haushaltsleitenden Organen den Aufwand aber dennoch nicht dem korrekten Finanzjahr zuordneten. Da eingegangene Rechnungen teilweise erst zum Fälligkeitszeitpunkt der Zahlung im HV-SAP vollständig erfasst wurden, wurde der Grundsatz der unverzüglichen Verrechnung von Geschäftsfällen (§ 89 Abs. 4 BHG 2013) verletzt.
- (2) Der RH beauftragte die jeweils zuständigen haushaltsleitenden Organe mit Mängelbehebungen gemäß § 9 RHG 1948 i.V.m. § 36 RLV 2013 in Höhe von rd. 8,5 Mio. EUR<sup>48</sup> betreffend Belege, die fehlerhaft im Jahr 2017 verbucht wurden, um den Aufwand in der korrekten Periode zu erfassen (siehe dazu die Aufstellung im **BRA 2016, Textteil Band 4c: Ergebnis der Ordnungsmäßigkeit- und Belegprüfung der Haushaltsverrechnung des Bundes für das Jahr 2016 gemäß § 9 RHG 1948, TZ 18**).

Der RH verwies auf seine Empfehlungen an die haushaltsleitenden Organe zur zeitnahen, periodengerechten Verbuchung aller Geschäftsfälle in **TZ 6**, um nachträgliche Mängelbehebungen hinsichtlich der periodengerechten Zuordnung zu vermeiden, und damit sicherzustellen, dass die Abschlussrechnungen ein getreues Bild der finanziellen Lage des Bundes bieten.

### Rechnungsabgrenzung bei automatisierten Buchungen aus Vorsystemen

**10.1**

In der Regel wurden Buchungen aus Vorsystemen im HV-SAP nicht periodengerecht abgegrenzt, sondern zum Zeitpunkt der Zahlung verbucht (siehe z.B. Überprüfung des Prozesses Förderungen im Arbeitsmarkt gemäß § 9 RHG 1948<sup>49</sup>, TZ 11). Eine zeitliche Zuordnung fand hingegen bei Buchungen aus dem Personalverrechnungssystem PM-SAP statt.

Gehaltzahlungen an Beamtinnen und Beamte bzw. an andere Bundesbedienstete, die ihre Bezüge bereits am Monatsanfang überwiesen bekamen, mussten bspw. für Jänner eines Jahres bereits Ende Dezember des Vorjahres beauftragt werden. Der

<sup>48</sup> Von den vorgefundenen Mängeln in Höhe von rd. 22 Mio. EUR berichtigten die haushaltsleitenden Organe Mängel in Höhe von 13,5 Mio. EUR bereits im Rahmen der Mängelbehebungsphase bis Ende Februar 2017.

<sup>49</sup> BRA 2015, Textteil Band 3: Ergebnisse der § 9 Prüfungen

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



Aufwand wurde aber periodengerecht dem Monat Jänner zugeordnet.<sup>50</sup> Da es sich dabei um Vorauszahlungen handelte, bildete das HV-System korrekterweise eine Aktive Rechnungsabgrenzung für diese Auszahlungen. Aus buchungstechnischen Gründen musste jedoch auch das bei der Zahlung verwendete „Scheckevidenzkonto“ (Gegenkonto) passiv abgegrenzt werden. Somit stand der Aktiven Rechnungsabgrenzung eine gleich hohe Passive Rechnungsabgrenzung gegenüber. Dies resultierte daraus, dass – anders als bei sonstigen Rechnungsabgrenzungen – als Buchungsdatum bereits das neue Finanzjahr (2017) erfasst wurde, das Zahlungsdatum (im HV-SAP das Fälligkeitsdatum) aber im abgelaufenen Finanzjahr (2016) lag.

Eine Folge davon war, dass bei Bundesministerien und Obersten Organen, die hohe Aufwendungen für Beamtinnen und Beamte zu tragen hatten, die Vermögensrechnung durch hohe Aktive und Passive Rechnungsabgrenzungen dominiert war, wodurch die transparente Darstellung der finanziellen Lage beeinträchtigt war.

## 10.2

(1) Der RH kritisierte die fehlende zeitliche Abgrenzung von Buchungen aus Vorsystemen zum HV-SAP, wodurch die haushaltrechtlichen Vorschriften der periodengerechten Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen gemäß § 89 Abs. 2 BHG 2013 verletzt wurden.

Der RH empfahl dem BMF und den haushaltseitenden Organen, bei der Genehmigung von Vorsystemen und der Einrichtungen von Schnittstellen in HV-SAP auf eine periodengerechte Zuordnung der Aufwendungen und Erträge zu achten.

(2) Zudem bemängelte der RH, dass die periodengerechte Zuordnung des Personalaufwands im Rahmen der Auszahlungen aus dem PM-SAP aufgrund der gewählten Verbuchungstechnik zu gleichermaßen hohen Aktiven und Passiven Rechnungsabgrenzungsposten in der Vermögensrechnung führte. Dies stand nicht im Einklang mit dem Grundsatz der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage.

Der RH empfahl dem BMF, Möglichkeiten zu prüfen, um die Rechnungsabgrenzungsposten nicht unnötig hoch darzustellen, aber gleichzeitig eine periodengerechte Zuordnung des Personalaufwands zu gewährleisten.

## 10.3

Das BMF sagte in seiner Stellungnahme zu, Möglichkeiten zu prüfen, um die Rechnungsabgrenzungen – bei gleichzeitiger Wahrung der periodengerechten Zuordnung – nicht unnötig hoch darzustellen.

<sup>50</sup> Nur in diesem Fall liegt das Buchungsdatum nach dem Fälligkeitsdatum (in einem anderen Jahr).

## Zeitliche Zuordnung von Dividendenerträgen

**11.1** Gewinnausschüttungen<sup>51</sup> – worunter auch Dividenden fielen (siehe Tabelle 7) – waren gemäß § 47 Abs. 7 BHV 2013 mit dem Tag der Wirksamkeit des Gesellschafterbeschlusses als Finanzertrag in der Ergebnisrechnung und bei Einzahlung in der Finanzierungsrechnung zu erfassen.<sup>52</sup> Der RH überprüfte sämtliche Dividendenerträge im Jahr 2016.

In der 34. ordentlichen Hauptversammlung der ASFINAG am 17. Juni 2016 wurde eine Dividendenzahlung von 100 Mio. EUR an das BMVIT beschlossen. In der Ergebnisrechnung 2016 erfasste das BMVIT jedoch nur 30 Mio. EUR als Ertrag, da die restliche Dividende erst im Finanzjahr 2017 ausgezahlt werden sollte. Diese Vorgangsweise widersprach den Vorgaben der BHV 2013, weil laut dem Beschluss der Hauptversammlung der Dividendenertrag dem laufenden Finanzjahr 2016 zuzuordnen war und damit in voller Höhe im Finanzjahr 2016 zu verrechnen gewesen wäre.

Der RH forderte das BMVIT bereits im Dezember 2016 auf, auch die restlichen 70 Mio. EUR im Jahr 2016 als Ertrag zu verbuchen, worauf eine entsprechende Korrektur erfolgte.<sup>53</sup>

**Tabelle 7: Gegenüberstellung der Erträge und Einzahlungen aus Dividenden und ähnlichen Gewinnausschüttungen 2016**

Untergliederung	Ergebnisvoranschlag	Finanzierungsvoranschlag	Abweichung Voranschlag	Erfolg EH	Erfolg FH	Abweichung Erfolg
in Mio. EUR						
40 Wirtschaft	99,10	99,10	-	99,10	99,10	-
41 Verkehr, Innovation und Technologie	90,00	90,00	-	100,00	90,00	+10,00
42 Land-, Forst- und Wasserwirtschaft	23,05	23,05	-	13,30	13,30	-
45 Bundesvermögen	241,12	241,12	-	753,91	753,91	+0,00
46 Finanzmarktstabilität	0,00	0,00	-	-	-	-
<b>Dividenden und ähnliche Gewinnausschüttungen</b>	<b>453,27</b>	<b>453,27</b>	-	<b>966,31</b>	<b>956,31</b>	<b>+10,00</b>

Quelle: HIS

<sup>51</sup> siehe Bericht des RH: Gewinnausschüttungen – Ziele und Vorgaben des Bundes (Reihe Bund 2017/21)

<sup>52</sup> BMF (2011): Handbuch Veranschlagungs- und Rechnungssystem des Bundes (VRB) ab 2013 – Verrechnung, S. 27

<sup>53</sup> In der Ergebnisrechnung sind nun 100 Mio. EUR aus der ASFINAG–Dividende 2016 (aufgeteilt auf zwei Buchungen) ausgewiesen, in der Finanzierungsrechnung 90 Mio. EUR betref end die zweite Zahlung der ASFINAG–Dividende 2015 (60 Mio. EUR) und die erste Zahlung betref end die ASFINAG–Dividende 2016 (30 Mio. EUR).

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



## 11.2

Der RH kritisierte, dass das BMVIT entgegen den Vorgaben der BHV 2013 die im Beschluss der 34. ordentlichen Hauptversammlung der ASFINAG vorgesehene Dividendenzahlung zunächst nicht vollständig in der Ergebnisrechnung des Finanzjahrs 2016 erfasst hatte. Das BMVIT korrigierte über Aufforderung des RH die Darstellung im Dezember 2016.

**Der RH empfahl dem BMVIT, zukünftig die Dividendenerträge mit dem Tag der Wirksamkeit von Gesellschafterbeschlüssen in der Ergebnisrechnung – unabhängig von den tatsächlich vorgesehenen Zahlungsmodalitäten – in voller Höhe zu erfassen.**

## 11.3

Das BMVIT wandte sich in seiner Stellungnahme gegen die Aufnahme der Feststellung in das Prüfungsergebnis, wonach die Dividendenerträge von der ASFINAG nicht vollständig in der Ergebnisrechnung des Jahres 2016 enthalten waren. Es habe die Sachlage auf Anfrage des RH geprüft und sich der Auffassung des RH angeschlossen. Die Verrechnung sei noch im Dezember 2016 zugunsten des Finanzjahres 2016 vorgenommen worden. Aus Sicht des BMVIT sei daher zum Zeitpunkt des Abschlusses der Ergebnisrechnung kein Mangel vorgelegen.

## 11.4

Der RH hielt gegenüber dem BMVIT fest, dass er gemäß § 9 Abs. 1 RHG 1948 vorgefundene Mängel im unmittelbaren Verkehr mit den Organen der Haushaltsführung des Bundes (haushaltsleitende Organe) beheben zu lassen hat. Im vorliegenden Fall lagen die Voraussetzungen für eine Mängelbehebung vor.

## Zeitliche Zuordnung des EU–Beitrags

### 12.1

(1) Gemäß Art. 311 AEUV hatten die Mitgliedstaaten der EU Eigenmittel zuzuweisen. Diese Eigenmittel setzten sich gemäß Art. 2 des Eigenmittelbeschlusses im Wesentlichen aus den Zöllen und der Zuckerabgabe (traditionelle Eigenmittel), aus dem Mehrwertsteuer(**MwSt**)–Abrufsatz und der größten Eigenmittelkategorie, dem Bruttonationaleinkommen(**BNE**)–Abrufsatz, zusammen. Die Mitgliedstaaten behielten von den zu leistenden Eigenmitteln eine Einhebungsgebühr ein. Da der EU–Haushalt ausgeglichen sein musste, also die Einnahmen und die Ausgaben sich decken mussten, wurde ein Mehr– bzw. Minderbedarf durch eine Anpassung des BNE–Abrufsatzes ausgeglichen. Die BNE–Eigenmittel stellten somit die Residualgröße der Eigenmittel dar, durch die das EU–Budget ausgeglichen wurde.

Die Mitgliedstaaten hatten die im Haushaltsplan veranschlagten MwSt– und BNE–Eigenmittel in Form gleichbleibender monatlicher Zahlungen am ersten Werktag jedes Monats zur Verfügung zu stellen. Unterjährig wurden auf Basis der Bemessungsgrundlagen die zu zahlenden Beträge aktualisiert und durch Berichtigshaushaltspläne korrigiert. Im Nachhinein wurden die so bereitgestellten Mittel auf

Basis der tatsächlichen Grundlage der MwSt–Eigenmittel und möglicher Änderungen des BNE–Abrufsatzes berechnet. Die tatsächlichen Zahlen zu den MwSt– und BNE–Grundlagen waren erst in dem auf das Bezugshaushalt Jahr folgenden Jahr verfügbar. Die positive oder negative Differenz aus den bereits von den Mitgliedstaaten bezahlten MwSt– und BNE–Eigenmitteln eines Jahres wurde dann am ersten Werktag im Dezember des auf das Bezugshaushalt Jahr folgenden Jahres bei den Mitgliedstaaten abgerufen bzw. ausgeglichen. Berichtigungen an den tatsächlichen MwSt– und BNE–Eigenmitteln waren noch während der vier darauf folgenden Jahre möglich.

Die Bereitstellung der Eigenmittel musste in Form einer Gutschrift der fälligen Beträge auf einem zu diesem Zweck für die Europäische Kommission bei der Haushaltswaltung der einzelnen Mitgliedstaaten oder den von ihnen bestimmten Einrichtungen eingerichteten Konto erfolgen. Die Europäische Kommission durfte nur Entnahmen von diesen Konten vornehmen, um ihren aktuellen Mittelbedarf zu decken.

(2) Österreich führte das Konto zur Verbuchung der Zu– und Abflüsse der MwSt– und BNE–Eigenmittel („EU–Beitrag“) in der UG 16 „Öffentliche Abgaben“ gemäß § 29 Abs. 4 BHG 2013 als „Verminderung der Erträge und Einzahlungen an öffentlichen Abgaben“ (dargestellt als EU–Ab–Überweisungen II im Detailbudget 16.01.04). Da der EU–Beitrag von Bund, Ländern und Gemeinden zu tragen war, erfolgte eine dementsprechende Aufschlüsselung (Bund Konto 8890.000, Länder Konto 8891.000 und Gemeinden Konto 8892.000).

Der EU–Beitrag wurde bei einer Zahlung in der Finanzierungsrechnung entsprechend dem Kassenprinzip erfasst. In der Ergebnisrechnung wurden „Gutschriften“ an die EU verbucht. Die Finanzierungsrechnung zeigte damit die von der EU tatsächlich abgerufenen Beträge, die Ergebnisrechnung die der EU gutgeschriebenen Beträge<sup>54</sup>. Der kumulierte Saldo aus Gutschriften und abgerufenen Beträgen, d.h. der Kontostand des EU–Kontos („Art. 9–Konto“), war in der Vermögensrechnung in der UG 16 als kurzfristige sonstige Verbindlichkeit<sup>55</sup> ausgewiesen.

Die Ein– und Auszahlungen der traditionellen Eigenmittel<sup>56</sup> wurden im Bundeshaushalt in der nicht voranschlagswirksamen Gebarung verrechnet. Die nicht voranschlagswirksame Gebarung war gemäß § 96 Abs. 3 BHG 2013 in der Finanzie-

<sup>54</sup> Das als Ertragskonto (negatives Aufwandskonto) im Bundeshaushalt geführte „Art. 9–Konto“ der EU zeigte in der Ergebnisrechnung „Einlagen“ in Form von Gutschriften des österreichischen EU–Beitrags auf das Konto und in der Finanzierungsrechnung die „Behebungen“ von dem Konto, sobald die EU–Beträge von dem Konto abrief.

<sup>55</sup> Konto 3700.000

<sup>56</sup> Bei den traditionellen Eigenmitteln (TEM) handelt es sich um Mittel, die der Autonomie der Mitgliedstaaten entzogen sind, weshalb sich die mitgliedstaatliche Mitwirkung auf die Bereitstellung der Mittel begrenzt.

# BRA 2016

## Qualität der Ergebnisrechnung



rungssrechnung zu verrechnen und damit nicht ergebniswirksam, weshalb eine zeitliche Abgrenzung laut BMF weder vorgesehen noch möglich war. Die Zoll- und Zuckerabgaben sowie Schadensfälle Zoll wurden in der Vermögensrechnung<sup>57</sup> ausgewiesen. Für offene Schadensfälle aus dem Bereich des Zollamts Wien bildete das BMF Rückstellungen.

(3) Im Jahr 2016 schrieb Österreich der EU Eigenmittel (EU-Beitrag) in Höhe von 2.815,89 Mio. EUR gut. In der Ergebnisrechnung waren davon 2.610,24 Mio. EUR (MwSt- und BNE-Eigenmittel) enthalten. Diesem Betrag waren 205,65 Mio. EUR (traditionelle Eigenmittel brutto in Höhe von 269,27 Mio. EUR abzüglich einer Einhebungsvergütung in Höhe von 63,62 Mio. EUR), die in der Vermögensrechnung als durchlaufende Gebarung dargestellt waren, hinzuzurechnen, damit sich jener der EU gutzuschreibende Betrag von 2.815,89 Mio. EUR ergab.

Im ausgewiesenen EU-Beitrag 2016 nicht berücksichtigt war die Anfang Jänner 2017 gutzuschreibende Nachzahlung aufgrund des neuen Eigenmittelbeschlusses in Höhe von 180,22 Mio. EUR, die im Berichtigungshaushalt Nr. 5 zum Gesamthaushaltsplan 2016 vorgesehen war. In dieser Mittelanforderung der EU war außerdem eine Bruttokürzung für die Jahre 2014 bis 2016 sowie eine MwSt/BNE-Korrektur betreffend das Vereinigte Königreich von 62,16 Mio. EUR berücksichtigt.

Das BMF erhielt die entsprechende Mittelanforderung der EU bereits im Dezember 2016, erfasste diese aber erst im Jänner 2017 in der Haushaltsverrechnung. Der RH veranlasste im Zuge der Mängelbehebung die zeitlich korrekte Zuordnung der Differenzzahlung in Höhe von 118,06 Mio. EUR.

Nach der Mängelbehebung betrug der im Jahr 2016 der EU gutzuschreibende Betrag für Eigenmittel 2.933,95 Mio. EUR. In der Ergebnisrechnung waren davon 2.728,30 Mio. EUR nach Durchführung der Mängelbehebung durch den RH ausgewiesen. Diesem Betrag waren 205,65 Mio. EUR, die in der Vermögensrechnung als durchlaufende Gebarung dargestellt waren, hinzuzurechnen, damit sich jener der EU gutzuschreibende Betrag von 2.933,95 Mio. EUR ergab.

### 12.2

Der RH kritisierte, dass das BMF die im Dezember 2016 eingetroffene Mittelanforderung für Jänner 2017 betreffend das EU-Finanzjahr 2016 nicht im Ergebnishaushalt 2016 berücksichtigt hatte. Er beauftragte eine Mängelbehebung gemäß § 9 RHG 1948 i.V.m. § 36 RLV 2013 in Höhe von 118,06 Mio. EUR, um die betreffenden Positionen aus der Jänner-Anforderung auch in den Abschlussrechnungen des Bundes dem Finanzjahr 2016 zuzuordnen.

<sup>57</sup> Konten 3682.996 Zollabgaben, 3682.004 Zuckerabgaben, 2761.000 sonstige Zahlungen Zoll und 2761.001 sonstige Zahlungen Zucker

Der RH empfahl dem BMF, den EU-Beitrag zukünftig entsprechend dem Grundsatz der zeitlichen Abgrenzung gemäß § 89 Abs. 2 BHG 2013 i.V.m. § 40 BHV 2013 periodengerecht in der Ergebnisrechnung zu verbuchen.

## Nicht finanzierungswirksame Geburung

**13** Nicht finanzierungswirksame Aufwendungen (Erträge) führten – im Gegensatz zu finanzierungswirksamen Aufwendungen (Erträgen) – im jeweiligen Finanzjahr zu keinem Mittelabfluss (Mittelzufluss), sondern ergaben sich aus der Veränderung (Bewertung) von Positionen der Vermögensrechnung. Der Zahlungsfluss erfolgte entweder zu einem früheren Zeitpunkt (z.B. bei der Anschaffung von Sachanlagen) oder zu einem späteren Zeitpunkt (z.B. die Auszahlung einer Jubiläumszuwendung) in einer separaten Transaktion.

Darunter fielen:<sup>58</sup>

- im Bereich der Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerte
  - Abschreibungen auf Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte,
  - Erträge aus dem Anlagenverkauf,
  - aktivierte Eigenleistungen sowie
  - Bestandsmehrungen und –minderungen am langfristigen Vermögen,
- Aufwendungen und Erträge aus der Bewertung von Beteiligungen,
- Aufwendungen aus der Wertberichtigung und dem Abgang von Forderungen sowie Erträge aus der Auflösung von Wertberichtigungen zu Forderungen,
- Bestandsmehrungen und –minderungen aus der Bewertung von Vorräten sowie der Wareneinsatz,
- Aufwendungen aus der Dotierung und Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen sowie
- Aufwendungen und Erträge aus Vorperioden (siehe **TZ 7**).

<sup>58</sup> vgl. auch § 32 Abs. 7 BHG 2013

# BRA 2016

## Qualität der Ergebnisrechnung



Der Ergebnishaushalt 2016 wies eine nicht finanzierungswirksame Gebarung in folgendem Umfang aus:

Tabelle 8: Nicht finanzierungswirksame Gebarung im Ergebnishaushalt

Mittelverwendungs- und Aufbringungsgruppen	Ergebnisvoranschlag	Erfolg EH	Voranschlagsabweichung
<b>Kontokennziffern</b>			in Mio. EUR
<b>Aufwendungen (nicht finanzierungswirksam)</b>	<b>2.133,72</b>	<b>4.800,44</b>	<b>+2.666,73</b>
Personalaufwand	262,06	248,73	- 13,33
Abfertigungen, Jubiläumszuwendungen und nicht konsumierte Urlaube (inkl. Zeitkonten Lehrer)	262,06	248,73	- 13,33
<b>Betrieblicher Sachaufwand</b>	<b>1.778,24</b>	<b>4.467,76</b>	<b>+2.689,52</b>
Materialaufwand	-	4,02	+4,02
Abschreibungen auf Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte	491,68	428,57	- 63,11
Aufwendungen aus der Wertberichtigung und dem Abgang von Forderungen	1.218,70	1.512,94	+294,24
Verluste aus dem Abgang von Sachanlagen	0,24	14,98	+14,74
Aufwendungen aus der Dotierung von Rückstellungen	32,70	2.437,14	2.404,45
Aufwand aus Vorperioden	34,92	69,80	+34,88
Übriger sonstiger betrieblicher Sachaufwand	-	0,30	+0,30
Transferaufwand	87,42	61,29	- 26,13
Aufwand aus der Wertberichtigung und dem Abgang von Forderungen für gewährte Darlehen und rückzahlbare Vorschüsse	21,42	20,48	- 0,94
Aufwand aus der Dotierung von Rückstellungen für Haftungen	66,00	40,81	- 25,20
Finanzaufwand	6,00	22,66	+16,66
Aufwendungen aus der Bewertung von Beteiligungen	6,00	22,66	+16,66
<b>Erträge (nicht finanzierungswirksam)</b>	<b>117,95</b>	<b>420,42</b>	<b>+302,47</b>
Erträge aus der operativen Verwaltungstätigkeit und Transfers	117,95	207,33	+89,38
Sonstige wirtschaftliche Erträge	0,25	218,96	+218,71
Aktivierte Eigenleistungen	0,03	0,36	+0,33
Wertaufholungen von Anlagen	7,46	- 456,11	- 463,57
Erträge aus dem Abgang von (geringwertigen) Sachanlagen	17,90	30,29	+12,39
Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen	91,07	316,66	+225,60
Erträge aus Vorperioden	1,24	47,90	+46,66
Übrige sonstige Erträge	-	49,27	+49,27
Finanzerträge	-	213,09	+213,09
Erträge aus dem Abgang von Finanzanlagevermögen	-	0,30	+0,30
Erträge aus der Bewertung von Beteiligungen	-	212,79	+212,79
<b>Nettoergebnis (nicht finanzierungswirksam)</b>	<b>-2.015,76</b>	<b>-4.380,02</b>	<b>-2.364,25</b>

Quelle: HIS

Die nicht finanzierungswirksamen Aufwendungen im Jahr 2016 betragen 4,800 Mrd. EUR, die nicht finanzierungswirksamen Erträge 420,42 Mio. EUR (Tabelle 8). Am bedeutendsten waren die Aufwendungen aus der Dotierung von Rückstellungen (v.a. für die Finanzierungszusage des Bundes zugunsten der ABBAG<sup>59</sup> für den Rückkauf der durch den Kärntner Ausgleichszahlungs-Fonds begebenen bundesgarantierten Anleihen in der Höhe von 2,279 Mrd. EUR) sowie aus der Abschreibung von Sachanlagen. Auf der Ertragsseite entstand eine hohe negative Wertaufholung von Anlagen, da gemäß Kyoto-Protokoll für die Periode 2008 bis 2012 Emissionszertifikate in Höhe der Nettoemissionen der jeweiligen Mitgliedstaaten auszubuchen waren.

## Bewertung von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten

### Folgebewertung von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten

#### 14.1

(1) Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte waren in der Anlagenbuchführung<sup>60</sup> zu erfassen und zu fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten<sup>61</sup> zu verrechnen (siehe Tabelle 9). Sofern sie einer Wertminderung durch Abnutzung unterlagen, waren sie linear nach der voraussichtlichen Nutzungsdauer abzuschreiben. Grundstücke waren nur dann abzuschreiben, wenn ein Wertverlust durch Abbau vorlag. Geringwertige Wirtschaftsgüter konnten von der Bewertung ausgenommen werden.

<sup>59</sup> Abbaumangementgesellschaft des Bundes, die insbesondere der Abwicklung der HETA Asset Resolution AG diente

<sup>60</sup> § 98 Abs. 3 Z 1 BHG 2013

<sup>61</sup> § 92 Abs. 6 BHG 2013

# BRA 2016

## Qualität der Ergebnisrechnung



**Tabelle 9: Anlagenspiegel zum 31. Dezember 2016 nach Untergliederungen**

Untergliederung	Entwicklung der Anschaffungs- und Herstellungskosten				Entwicklung des Buchwerts			
	Stand 1.1.2016	Zugänge	Abgänge	Stand 31.12.2016	kumulierte Abschreibung	laufende Abschreibung 2016	außerplanm. Abschreibung 2016	Buchwert Stand 31.12.2016
in Mio. EUR								
01 Präsidentschaftskanzlei	2,37	+0,11	-0,11	2,37	-2,10	-0,11	-	0,27
02 Bundesgesetzgebung	89,55	+3,91	-0,88	92,58	-33,44	-1,49	-	59,14
03 Verfassungsgerichtshof	1,05	+0,13	-0,10	1,08	-0,83	-0,08	-	0,25
04 Verwaltungsgerichtshof	1,75	+0,07	-0,03	1,79	-1,17	-0,15	-	0,62
05 Volksanwaltschaft	0,98	+0,04	-0,00	1,02	-0,83	-0,06	-	0,18
06 Rechnungshof	3,72	+0,52	-0,17	4,07	-2,82	-0,33	-	1,25
10 Bundeskanzleramt	30,68	+4,00	-0,53	34,14	-23,83	-1,98	-	10,31
11 Inneres	404,13	+58,13	-34,52	427,75	-306,07	-18,75	-	121,68
12 Äußeres	1.010,31	+3,81	-2,09	1.012,03	-479,11	-10,26	-	532,92
13 Justiz	817,28	+37,91	-8,41	846,77	-180,15	-22,58	-	666,63
14 Militärische Angelegenheiten und Sport	7.740,12	+200,95	-169,61	7.771,46	-2.260,85	-245,89	-	5.510,61
15 Finanzverwaltung	61,69	+4,24	-2,19	63,74	-45,10	-4,48	-	18,65
20 Arbeit	4,13	+0,38	-0,37	4,14	-3,14	-0,25	-	1,00
21 Soziales und Konsumentenschutz	9,03	+0,84	-0,19	9,69	-7,82	-0,64	-	1,87
24 Gesundheit und Frauen	7,77	+0,30	-0,01	8,06	-6,90	-0,35	-	1,16
25 Familien und Jugend	0,89	+0,10	-0,00	0,98	-0,43	-0,12	-	0,55
30 Bildung	1.503,72	+31,48	-17,82	1.517,38	-729,00	-43,51	-	788,38
31 Wissenschaft und Forschung	60,56	+3,99	-3,01	61,53	-37,87	-4,07	-	23,66
32 Kunst und Kultur	95,33	+0,85	-0,39	95,78	-6,37	-0,34	-	89,42
40 Wirtschaft	5.869,41	+24,65	-3,79	5.890,27	-393,05	-54,71	-	5.497,23
41 Verkehr, Innovation und Technologie	1.618,49	+5,23	-1,84	1.621,88	-304,30	-8,23	-	1.317,58
42 Land-, Forst- und Wasserwirtschaft	24.413,78	+26,26	-8,70	24.431,34	-176,17	-10,05	-0,01	24.255,16
43 Umwelt	467,26	+14,09	-442,49	38,86	-22,01	-0,17	-	16,85
45 Bundesvermögen	-	+0,04	-	0,04	-	-	-	0,04
<b>Summe Bund</b>	<b>44.213,99</b>	<b>+422,02</b>	<b>-697,25</b>	<b>43.938,77</b>	<b>-5.023,35</b>	<b>-428,56</b>	<b>-0,01</b>	<b>38.915,43</b>

Quelle: BRA 2016, Zahlenteil

Die Anschaffung und Inventarisierung einer Anlage erfolgte über das Anlagenzugangsverrechnungskonto (0999.999). Erst nach Inventarisierung in der Anlagenbuchführung schien die Anlage auf einem Anlagenkonto auf. Die Klassifizierung der Sachanlagen erfolgte in Anlageklassen nach Anlagenkennzahlen, die das BMF im Intranet veröffentlichte.<sup>62</sup>

(2) Der RH stellte bei einer systematischen Überprüfung der im Anlagenverwaltungssystem erfassten Anlagenkennzahlen und Nutzungsdauern von Anlagen fest, dass in zahlreichen Fällen die tatsächlich erfasste Nutzungsdauer nicht mit der aus

<sup>62</sup> Anlagenkennzahlen mit Nutzungsdauer (Stand: 1. Dezember 2014)

# BRA 2016

## Qualität der Ergebnisrechnung



der Anlagenkennzahl abgeleiteten Nutzungsdauer übereinstimmte<sup>63</sup>. Dafür waren mehrere Ursachen ausschlaggebend:

- Abweichende Nutzungsdauern konnten aus einem nachträglichen Wechsel der Anlagenkennzahl – diese bestimmte die Nutzungsdauer – resultieren. Die Anlagenkennzahl konnte – innerhalb der selben Anlagenklasse – nachträglich verändert werden (z.B. bei nachträglicher Änderung einer falsch erfassten Anlagenkennzahl).
- Im Zuge der Erstellung der Eröffnungsbilanz wurden vielfach Grundstücke und Gebäude aus Altsystemen migriert. Als Anschaffungskosten wurden dabei die damaligen Buchwerte und als Nutzungsdauer wurden die Restnutzungsdauern übernommen.
- Leasinggegenstände wurden abweichend von den hinterlegten Nutzungsdauern auf die Laufzeit des Leasingvertrages abgeschrieben.<sup>64</sup>

(3) Mit der Novelle des Bundesministeriengesetzes im Jahr 2016<sup>65</sup> wurde die Frauensektion des BMB an das BMGF überführt. Mit dieser Organisationsänderung musste der zugehörige Anlagenstamm mittels Sachgütertausch von der UG 30 „Bildung“ an die UG 24 „Gesundheit und Frauen“ übertragen werden. Nachdem sich das BMB mit dem BMGF bezüglich des Ablaufs der Übernahme bis zum Ablauf des Finanzjahres 2016 nicht einigen konnte, beauftragte der RH die Übernahme des Inventars durch das BMGF im Rahmen der Mängelbehebung gemäß § 9 RHG 1948 i.V.m. § 36 RLV 2013.

### 14.2

(1) Der RH kritisierte, dass bei der Anlagenbuchführung die Nutzungsdauern in mehreren Fällen nicht der durch die Anlagenkennzahl vorgegebenen Nutzungsdauer entsprachen. Dies widersprach nicht nur der BHV 2013, sondern verfälschte auch die Abschreibung auf Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte.

Der RH empfahl dem BMF, den Wechsel von Anlagenkennzahlen auch innerhalb der gleichen Anlagenklasse bei ursprünglicher Falscherfassung zukünftig technisch nicht mehr zuzulassen bzw. bei einem Wechsel der Anlagenkennzahl die Nutzungsdauer nachzuziehen und die bereits vorgenommene Abschreibung zu korrigieren.

<sup>63</sup> Der RH identifizierte 9.941 Fälle, für die dies zutraf.

<sup>64</sup> IT-Dokumentations- und Lernportal des BMF (Knowledge Force/Team Trainer): Zugang Finanzierungsleasing

<sup>65</sup> BGBI. I Nr. 49/2016 vom 1. Juli 2016

# BRA 2016

## Qualität der Ergebnisrechnung



(2) Der RH bemängelte außerdem, dass das BMB und das BMGF die Übergabe des Inventars der Frauensektion mehr als ein halbes Jahr nach der BMG-Novelle noch nicht durchgeführt hatten, und diese erst im Rahmen einer Mängelbehebung erfolgte.

Der RH empfahl den haushaltsleitenden Organen, einen Sachgütertausch im Zuge einer Organisationsänderung ehestmöglich umzusetzen, um einen korrekten Ausweis in den Abschlussrechnungen des Bundes zu gewährleisten.

### 14.3

Das BMF wies in seiner Stellungnahme darauf hin, dass es die Feststellung des RH zu den Abweichungen zwischen Anlagenkennzahl und vorgegebenen Nutzungsdauern mangels konkreter Sachverhalte nicht nachvollziehen könne. Bei abweichen den Nutzungsdauern hätte jedoch eine händische Umbuchung zu erfolgen. Eine technische Unterstützung, um bei Umgliederungen falsche Nutzungsdauern zu verhindern, werde geprüft.

Das BMB hielt in seiner Stellungnahme fest, dass es dem BMGF nach Inkrafttreten der Novelle zum Bundesministeriengesetz 1986 (BGBI. I Nr. 49/2016) unverzüglich die erforderlichen Daten zur Verfügung gestellt habe und auch alle Maßnahmen getroffen habe, um dem BMGF eine zeitnahe Übernahme des Inventars zu ermöglichen.

### 14.4

Der RH entgegnete dem BMF, dass er ihm im Zuge der gegenständlichen Prüfung eine Liste von Sachverhalten mit dem Ersuchen um Abklärung übermittelt hatte. Die für die Programmierung zuständige Bundesrechenzentrum GmbH teilte daraufhin dem RH die Ursachen für die Abweichungen mit. Der RH begrüßte die Prüfung einer technischen Unterstützung zur Verhinderung falscher Nutzungsdauern.

## Folgebewertung von Kulturgütern

### 15.1

Abweichend von den übrigen Sachanlagen waren Kulturgüter nach § 91 Abs. 2 BHG 2013 zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten (§ 92 Abs. 7 BHG 2013). War eine Bewertung nicht möglich, wurden sie in der Anlagenbuchführung ohne Wert erfasst. Zu der Eröffnungsbilanz des Bundes erläuterte das BMF, dass bewegliche Kulturgüter nicht abgeschrieben werden, unbewegliche Kulturgüter, wie etwa Gebäude, jedoch sehr wohl abgeschrieben werden können, wenn dies ein besseres Bewertungsergebnis widerspiegelt.<sup>66</sup>

Die Abschreibung von Kulturgütern erfolgte uneinheitlich. Im Zuge einer Neuerfassung von Kulturgütern war aus technischer Sicht keine lineare Abschreibung vorgesehen. Für nahezu alle historischen Gebäude der Burghauptmannschaft (UG 40

<sup>66</sup> BMF: Eröffnungsbilanz des Bundes zum 1. Jänner 2013, S. 21

„Wirtschaft“) beauftragte das BMWFW die Bundesrechenzentrum GmbH nachträglich, eine lineare Abschreibung im Anlagenverwaltungssystem einzustellen.

In der UG 41 „Verkehr, Innovation und Technologie“ unterlagen hingegen die (drei) historischen Gebäude keiner Abschreibung.<sup>67</sup>

**15.2** Der RH kritisierte die fehlende Konkretisierung der Vorgaben und das daraus resultierende uneinheitliche Vorgehen der haushaltsleitenden Organe bei der Abschreibung von Kulturgütern (Gebäuden).

Der RH empfahl dem BMF, die rechtlichen Rahmenbedingungen für die Abschreibung von Kulturgütern (Gebäuden) zu konkretisieren, um ein einheitliches Vorgehen bei der Abschreibung von Sachanlagen sicherzustellen.

**15.3** Das BMVIT merkte in seiner Stellungnahme an, dass es sich bei den vom RH genannten Kulturgütern nicht um historische Gebäude, sondern um zwei technologische und ein historisches Kulturgut handeln würde. Der Vergleich mit den von der Burghauptmannschaft verwalteten historischen Gebäuden sei daher nicht zutreffend.

**15.4** Der RH erwiderte, dass er nicht die Vorgangsweise des BMVIT, sondern die mangelnde rechtliche Konkretisierung hinsichtlich der Abschreibung von Kulturgütern (Gebäuden) kritisiert habe.

### Außerplanmäßige Abschreibung

**16** Eine außerplanmäßige Abschreibung – über die lineare Abschreibung hinaus – war vorgesehen, wenn der Buchwert nachhaltig den bei einer allfälligen Veräußerung erzielbaren Betrag überschritt.<sup>68</sup> Eine Wertaufholung war ausschließlich für zuvor wertgeminderte Vermögenswerte zulässig, sofern sich die Umstände, die zur Wertminderung führten, geändert hatten; der fortgeschriebene Buchwert, der ohne ursprüngliche Wertminderung zum Zeitpunkt der Wertaufholung bestanden hätte, durfte dabei nicht überschritten werden.

Die außerplanmäßige Abschreibung kam beim Bund nur in sehr geringem Ausmaß zur Anwendung (2016: 7.206,00 EUR). Eine Wertaufholung von Sachanlagen wurde seit der Erstellung der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2013 in keinem Fall vorgenommen.

<sup>67</sup> Dabei handelte es sich um die zu Beginn des 20. Jahrhunderts fertiggestellten Bauten der Donaukanalverbauung und Donaukanalregulierung einschließlich der am Nussdorfer Vorkopf errichteten Anlagen und Bauten, ein Objekt in Hainburg sowie um die Marchdamm–Kapelle in Markthof, welche aus Anlass der Vollendung des Marchfeldschutzbannes errichtet wurde.

<sup>68</sup> § 92 Abs. 8 BHG 2013

**Nicht finanzierungswirksame Gebarung im Bereich der Sachanlagen****17.1**

(1) Eine nicht finanzierungswirksame Gebarung konnte etwa bei der Veräußerung von Sachanlagen entstehen. Dabei war die Differenz aus dem Veräußerungserlös und dem Buchwert in der Ergebnisrechnung als Aufwand (Verlust: Konto 6840.899 Mindererträge aus der Veräußerung von Anlagen) oder Ertrag (Gewinn: Konto 8009.000 Mehrertrag aus der Veräußerung von Anlagen) zu verrechnen (§ 49 Abs. 9 BHV 2013). Der Veräußerungserlös selbst war im Erlösverrechnungskonto (Konto 8009.899) auszuweisen. Bei einem Abgang ohne Erlös wurde der Restbuchwert der Anlage gegen das Konto 8921.899 Abgang ohne Erlös (Restbuchwert) ausgebucht. Im Jahr 2016 verbuchten die haushaltileitenden Organe Anlagenabgänge in Höhe von 697,25 Mio. EUR, wobei sie Mehrerträge aus der Veräußerung in Höhe von 24,14 Mio. EUR und Mindererträge in Höhe von 14,98 Mio. EUR erzielten. Die nachfolgende Tabelle stellt alle nicht finanzierungswirksamen Aufwendungen und Erträge infolge der Bewertung von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten im Finanzjahr 2016 dar.

**Tabelle 10: Nicht finanzierungswirksame Aufwendungen und Erträge infolge der Bewertung sowie dem Zu- und Abgang von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten 2016**

Kontokennziffer	Ergebnisvoranschlag	Erfolg EH	Voranschlagsabweichung
<b>Konto</b>	in Mio. EUR		
<b>Abschreibungen auf Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte</b>	<b>491,68</b>	<b>428,57</b>	<b>- 63,11</b>
6810.000 Abschreibungen für Abnutzung (AfA)	321,95	291,92	- 30,04
6811.000 Abschreibung für Abnutzung Gebäude	66,59	63,37	- 3,23
6812.000 Abschreibung zu Grundstückseinrichtungen	101,81	73,28	- 28,53
6813.000 Außerordentliche AfA zu Grundstückseinrichtungen	1,17		- 1,17
6820.000 Außergewöhnliche Abschreibungen für Abnutzung (Ao. AfA)	0,06	0,01	- 0,06
6821.000 Außergewöhnliche Abschreibungen für Abnutzung Gebäude (Ao. AfA)	0,06		- 0,06
6822.000 Abschreibung für Abnutzung Grundstücke	0,03		- 0,03
<b>Verluste aus dem Abgang von Sachanlagen</b>	<b>0,24</b>	<b>14,98</b>	<b>+14,74</b>
6840.899 Mindererträge aus der Veräußerung von Anlagen	0,24	14,98	+14,74
<b>Aufwendungen (nicht finanzierungswirksam)</b>	<b>491,92</b>	<b>443,55</b>	<b>- 48,37</b>
<b>Aktivierte Eigenleistungen</b>	<b>0,03</b>	<b>0,36</b>	<b>+0,33</b>
8900.899 Aktivierte Eigenleistungen	0,03	0,36	+0,33
<b>Wertaufholungen von Anlagen</b>	<b>7,46</b>	<b>- 456,11</b>	<b>- 463,57</b>
8921.000 Bestandsminderungen am langfristigen Vermögen	0,05	- 0,30	- 0,35
8921.899 Abgang ohne Erlös (Restbuchwert)	0,21	- 496,51	- 496,72
8925.000 Bestandsmehrungen am langfristigen Vermögen	2,31	0,01	- 2,30
8925.001 Bestandsmehrung langfristiges Vermögen (physischer Zugang)	4,89	40,69	+35,80
<b>Erträge aus dem Abgang von (geringwertigen) Sachanlagen</b>	<b>17,90</b>	<b>30,29</b>	<b>+12,39</b>
8009.000 Mehrertrag Veräußerung von Anlagen	17,27	24,14	+6,87
8009.800 Erlös aus Anlagenverkauf (händische Buchung)	0,45	81,71	+81,26
8009.899 Erlösverrechnungskonto	0,18	- 75,56	- 75,74
<b>Erträge (nicht finanzierungswirksam)</b>	<b>25,40</b>	<b>- 425,46</b>	<b>- 450,85</b>

Quelle: HIS

(2) Die Aktivierung selbsterstellter Anlagen (Eigenleistung) war zulässig, sofern es sich dabei nicht um immaterielle Vermögenswerte handelte (§ 91 Abs. 9 BHG 2013 bzw. § 49 Abs. 2 BHV 2013). Bei der Aktivierung der Eigenleistungen wurden die Herstellungskosten als Ertrag am Konto 8900.899 Aktivierte Eigenleistungen verrechnet. Im Jahr 2016 aktivierte die haushaltsleitenden Organe selbsterstellte Anlagen mit einem Buchwert von 361.229,44 EUR.

(3) Gemäß IT-Dokumentations- und Lernportal des BMF (Knowledge Force/Team Trainer) diente das Konto 8925.001 Bestandsmehrung langfristiges Vermögen (physischer Zugang) zur Aktivierung eines wirtschaftlichen Eigentums.<sup>69</sup> Wirtschaftliches Eigentum lag vor, wenn der Bund, ohne zivilrechtlicher Eigentümer zu sein, wirtschaftlich wie ein Eigentümer über eine Sache verfügen konnte. Derartige Vermögenswerte waren zu aktivieren (§ 50 BHV 2013). In der Praxis wurde dieses Konto jedoch verwendet, um Sachanlagen (z.B. Grundstücke) nachträglich zu aktivieren. In der UG 45 „Bundesvermögen“ verrechnete das BMF über dieses Konto außerdem die Nachbesserungserlöse aus Immobilienverkäufen der Bundesimmobiliengesellschaft m.b.H..

#### 17.2

Der RH kritisierte die Verwendung des Kontos 8925.001 Bestandsmehrung langfristiges Vermögen (physischer Zugang) zur Verbuchung unterschiedlicher Sachverhalte (z.B. für die Aktivierung eines wirtschaftlichen Eigentums, die Nachaktivierung von Vermögenswerten und Nachbesserungserlöse aus Immobilienverkäufen).

Der RH empfahl dem BMF, klare Regelungen zu schaffen, welche Sachverhalte auf welchen Konten zu verbuchen wären (siehe auch **TZ 19**).

#### 17.3

Das BMF erläuterte in seiner Stellungnahme, dass ein Kontierungsleitfaden unter Einbindung des RH in Arbeit sei, der den haushaltsleitenden Organen online zur Verfügung gestellt werden solle. Dieser solle die Grundlage zur Beurteilung darstellen, welcher Sachverhalt auf welchem Konto zu verrechnen sei.

#### 17.4

Der RH begrüßte die Erstellung eines Kontierungsleitfadens durch das BMF, merkte aber an, dass er in den Erstellungsprozess nur insoweit eingebunden ist, als er die Möglichkeit hat, eine Stellungnahme abzugeben.

<sup>69</sup> IT-Dokumentations- und Lernportal des BMF (Knowledge Force/Team Trainer): Zugang wirtschaftliches Eigentum

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



## Bewertung von Beteiligungen – Abgleich SAP Treasury – HV-SAP

### 18.1

Unter einer Beteiligung war gemäß § 46 BHV 2013 der Anteil des Bundes an einem Unternehmen, an einer von Bundesorganen verwalteten Einrichtung mit eigener Rechtspersönlichkeit oder eine der Aufsicht des Bundes unterliegende Gesellschaft öffentlichen Rechts und Anstalten öffentlichen Rechts – ausgenommen die Träger der Sozialversicherungen – zu verstehen. Beteiligungen waren gemäß § 92 Abs. 5 BHG 2013 beim Erwerb mit ihren Anschaffungskosten zu verrechnen und in Folge zum anteiligen Nettovermögen zu bewerten, sobald sich das Nettovermögen nachhaltig (über zumindest fünf Quartale) und wesentlich (um mehr als 10 %) veränderte (§ 47 Abs. 1 BHV 2013). Eine Bewertung über die Anschaffungskosten hinaus hatte erfolgsneutral in einer Neubewertungsrücklage zu erfolgen. Verringerte sich das Nettovermögen im Unternehmen und war keine Neubewertungsrücklage für dieses Unternehmen vorhanden, so war die Verringerung erfolgswirksam im Finanzergebnis zu verrechnen (§ 47 Abs. 5 BHV 2013). Die Neubewertungsrücklage war beim Verkauf der Beteiligung erfolgswirksam aufzulösen (§ 47 Abs. 6 BHV 2013). Die Bildung und Auflösung der Fremdwährungsumrechnungsrücklage funktionierte ähnlich wie die der Neubewertungsrücklage, erfasste aber Buchwertänderungen aufgrund von Wechselkursdifferenzen.

Die Beteiligungen wurden von den haushaltsleitenden Organen im System „SAP–Treasury–Beteiligungen“ verwaltet. Folgende Arbeitsschritte waren möglich:

- die Erfassung von Zugängen und Abgängen (Finanzgeschäften) zur Beteiligung;
- Erfassung laufender Geschäftsfälle zu Beteiligungen (z.B. Gewinnausschüttungen);
- die Buchung der jeweiligen Geschäftsfälle im Treasury bzw. per automationsunterstützter Überleitung in die HV–SAP;
- allenfalls Stornierungen von Buchungen;
- die Aktualisierung der Beteiligungsdaten, z.B. Erfassung von Folgebewertungen und Umbuchungen;
- die Auswertung von Bewegungen und Buchungen durch Dritte.

**Der RH überprüfte**

- die Erfassung und Verbuchung der Beteiligungen des Bundes im System „SAP–Treasury–Beteiligungen“,
- die Überleitung der Buchungen von „SAP–Treasury–Beteiligungen“ in HV–SAP unter besonderer Berücksichtigung des Verfahrensablaufs und der Schnittstellen sowie
- der Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften.

Der RH stellte in der Analyse gemeinsam mit dem BMF folgende Diskrepanzen fest:

- Folgebewertung von Beteiligungen gemäß § 47 bzw. § 80 Abs. 2 und 8 BHV 2013:

Der Auf– bzw. Abbau der Neubewertungs– und Fremdwährungsrücklagen funktionierte bereits seit der Einführung des „SAP–Treasury–Beteiligungen“ im Rahmen der Haushaltsrechtsreform des Bundes 2013 nicht korrekt. Damit waren auch die daraus abgeleiteten Aufwands– und Ertragsbuchungen der Finanzjahre 2013 bis 2015 fehlerhaft – sowohl im „SAP–Treasury–Beteiligungen“ als auch im HV–SAP. Das BMF korrigierte die fehlerhaft berechneten Neubewertungs– und Fremdwährungsrücklagen im Rahmen der Folgebewertung von Beteiligungen (April 2017). Dazu führte es die Bewertung von Beteiligungen der Finanzjahre 2013 bis 2015 im „SAP–Treasury–Beteiligungen“ neu durch, übernahm die Daten aber nicht in das HV–SAP, um die Ergebnisse der Abschlussrechnungen 2013 bis 2015 nicht zu verändern. Im Anschluss stellte das BMF die Neubewertungs– und Fremdwährungsrücklagen im HV–SAP für das Finanzjahr 2016 richtig. Infolgedessen verringerten sich die Neubewertungsrücklagen um 7,67 Mio. EUR und erhöhte sich die Fremdwährungsumrechnungsrücklage in der UG 45 „Bundesvermögen“ um 85,50 Mio. EUR. Unter Berücksichtigung der Folgebewertungen für das Finanzjahr 2016 wiesen die Neubewertungsrücklagen zum 31. Dezember 2016 einen Stand von 3,238 Mrd. EUR und die Fremdwährungsumrechnungsrücklage einen Stand von 110,32 Mio. EUR aus.

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung

R  
H

**Tabelle 11: Gegenüberstellung der Neubewertungs- und Fremdwährungsumrechnungsrücklagen zum 31. Dezember 2015 und zum 31. Dezember 2016**

Untergliederung	Stand	Stand	Veränderung 2015 : 2016	
	31.12.2015	31.12.2016		
in Mio. EUR				
<b>Neubewertungsrücklage</b>				
11 Inneres	11,73	11,35	-0,38	
12 Äußeres	0,36	0,38	+0,02	
13 Justiz	3,93	3,93	-	
20 Arbeit	225,94	340,95	+115,00	
21 Soziales und Konsumentenschutz	31,94	24,43	-7,51	
24 Gesundheit und Frauen	-	4,14	+4,14	
31 Wissenschaft und Forschung	133,19	133,19	-	
32 Kunst und Kultur	35,95	25,98	-9,97	
33 Wirtschaft (Forschung)	1,47	-	-1,47	
40 Wirtschaft	380,93	517,32	+136,39	
41 Verkehr, Innovation und Technologie	818,23	1.495,55	+677,32	
42 Land-, Forst- und Wasserwirtschaft	2,84	6,33	+3,49	
43 Umwelt	0,00	1,67	+1,67	
45 Bundesvermögen	308,26	511,59	+203,33	
46 Finanzmarktstabilität	121,30	161,03	+39,73	
<b>Summe Neubewertungsrücklage</b>	<b>2.076,08</b>	<b>3.237,84</b>	<b>+1.161,76</b>	
<b>Fremdwährungsumrechnungsrücklage</b>				
12 Äußeres	-	0,04	+0,04	
45 Bundesvermögen	-0,47	110,28	+110,75	
<b>Summe Fremdwährungsumrechnungsrücklage</b>	<b>-0,47</b>	<b>110,32</b>	<b>+110,79</b>	

Quelle: HIS

- Korrektur Beteiligung Schönbrunn

Im Zuge der Erstellung der Abschlussrechnungen 2015 stellte der RH eine Differenz von 70.000 EUR zwischen den in den Anhangsangaben zum BRA 2015 und den als Abschlusszahlen im HV-SAP ausgewiesenen Werten fest. Dieser Fehler ging auf eine Fehlbuchung der UG 40 „Wirtschaft“ in Höhe von 70.000 EUR im Jahr 2013 zurück, die im Rahmen der Mängelbehebung zum Finanzjahr 2015 irrtümlicherweise in der UG 46 „Finanzmarktstabilität“ korrigiert wurde. Die Richtigstellung erfolgte zum 31. Dezember 2016.

- BMI – Änderung Geschäftsbereich beim Unterstützungsinstut der Bundespolizei

Das BMI hatte seit Bestehen der Beteiligung den falschen Geschäftsbereich angeführt, der inzwischen richtig gestellt wurde.

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



- BKA – Erfassung der Stiftung Wiener Kongress

Die Stiftung Wiener Kongress war nicht in der Vermögensrechnung des BKA erfasst. Der Zugang erfolgte bereits vor 2016, wurde aber erst im Jänner 2017 im „SAP–Treasury–Beteiligungen“ und anlässlich der Folgebewertung der Beteiligungen im April 2017 im HV–SAP erfasst.

- BKA – Abspaltung der UG 32 „Kunst und Kultur“ von der UG 30 „Bildung“ und Übertragung zwischen zwei Detailbudgets der UG 32

Die Abspaltung der UG 32 „Kunst und Kultur“ von der UG 30 „Bildung“ im Jahr 2015 wurde im „SAP–Treasury–Beteiligungen“ nicht vollständig abgebildet, im HV–SAP war dies jedoch bereits im Jahr 2015 geschehen. Die Zuordnung von einzelnen Beteiligungen der UG 32 zum korrekten Detailbudget wurde mittels Mängelbehebung zu den Abschlussrechnungen 2016 durchgeführt. Betroffen davon waren das Theater der Jugend, der Künstler–Sozialversicherungsfonds, der Salzburger Festspiel Fonds, das Österreichische Filminstitut und die Austria Film und Video GmbH.

- BMF – Verkauf Gemeinsamer Rohstofffonds

Der Verkauf des gemeinsamen Rohstofffonds im Jahr 2016 wurde zunächst im „SAP–Treasury–Beteiligungen“ nicht korrekt abgebildet und daher auch nicht in das HV–SAP übergeleitet. Die Richtigstellung und Überleitung in das HV–SAP erfolgte im Rahmen der Folgebewertung im April 2017.

- BMF – Ausweis des CEE Special Situation Fund als Sonstige Beteiligung

In den Begründungen zum BRA 2014 war angeführt, dass die Beteiligung am CEE Special Situation Fund trotz einer Beteiligungshöhe von über 20 % als Sonstige Beteiligung und nicht als Assoziiertes Unternehmen auszuweisen sei und eine entsprechende Korrektur im Finanzjahr 2015 erfolgen solle. Die Korrektur wurde schließlich im Rahmen der Mängelbehebung für das Finanzjahr 2016 durchgeführt.

## 18.2

Der RH bemängelte, dass die Folgebewertung von Beteiligungen nicht den haushaltrechtlichen Vorschriften<sup>70</sup> entsprach, weil die Neubewertungs– und die Fremdwährungsumrechnungsrücklage nicht korrekt auf– und abgebaut wurden. Die Aufwendungen aus der Bewertung von Beteiligungen waren dadurch in der Ergebnisrechnung fehlerhaft ausgewiesen.

<sup>70</sup> § 47 bzw. § 80 Abs. 2 und 8 BHV 2013

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



Der RH empfahl dem BMF, die Buchungslogik im „SAP–Treasury–Beteiligungen“ zu korrigieren.

Weiters kritisierte der RH das mangelhaft umgesetzte Stammdatenmanagement bei Beteiligungen, sodass es zu einer Reihe von nicht oder falsch erfassten Beteiligungen kam.

Der RH empfahl den haushaltsleitenden Organen, die Stammdaten regelmäßig und zeitnah zu pflegen, um die Beteiligungen in den Abschlussrechnungen korrekt auszuweisen.

## Bewertung von Vorräten – Vorratsveränderung

### Verbuchung von Vorräten und deren Bewertung

#### 19.1

(1) Vorräte waren gemäß § 92 Abs. 4 BHG 2013 zu Anschaffungs– oder Herstellungskosten zu verrechnen und in weiterer Folge, sofern deren Wert wesentlich war, mit dem niedrigeren der beiden Werte

- den ursprünglichen Anschaffungs– oder Herstellungskosten oder
- dem Wiederbeschaffungswert

zu bewerten. Gleichartige Vorräte konnten auch gruppenweise nach dem First–In–First–Out–Verfahren<sup>71</sup> (**FIFO**) bewertet werden (§ 80 Abs. 4 BHV 2013). § 80 Abs. 3 BHV 2013 sah eine Wertgrenze von 5.000 EUR pro Vorratsposition für die Bewertung von Vorräten vor.

Nur 13 Untergliederungen wiesen in ihrer Vermögensrechnung zum 31. Dezember 2016 Vorräte aus (siehe Tabelle 12), davon zwei Untergliederungen mit einem Wert unter 10.000 EUR (UG 01 „Präsidentenkanzlei“ und UG 04 „Verwaltungsgerichtshof“) und fünf Untergliederungen mit einem Wert über 1 Mio. EUR (UG 11 „Inneres“, 13 „Justiz“, 14 „Militärische Angelegenheiten und Sport“, 30 „Bildung“, 42 „Land–, Forst– und Wasserwirtschaft“). 95 % der Vorräte waren in der UG 14 „Militärische Angelegenheiten und Sport“ ausgewiesen. In den übrigen Untergliederungen waren etwaige Restbestände von Vorräten zum Jahresende nicht aktiviert, weil diese ausschließlich dem Verwaltungsbereich dienten (z.B. Büromaterial, EDV–Ausstattung, Reinigungsmaterial, Heizmaterial).<sup>72</sup>

<sup>71</sup> Im FIFO–Verfahren werden zuerst erworbene Elemente auch zuerst veräußert oder verbraucht. So wird versucht, länger gelagerte Vermögensgegenstände zuerst zu verwenden.

<sup>72</sup> BMF (2011): Handbuch Veranschlagungs– und Rechnungssystem des Bundes (VRB) ab 2013 – Verrechnung, S. 46

Tabelle 12: Vorratsspiegel nach Untergliederungen zum 31. Dezember 2016

Kontenklasse 1 Vorräte	Stand 31.12.2015	Stand 31.12.2016	Veränderung 2015 : 2016
Untergliederung	in Mio. EUR		
01 Präsidentschaftskanzlei	0,00	0,00	-
02 Bundesgesetzgebung	0,17	0,15	-0,02
04 Verwaltungsgerichtshof	0,01	0,01	-0,00
10 Bundeskanzleramt	0,10	0,10	+0,00
11 Inneres	13,18	13,74	+0,56
12 Äußeres	0,05	0,05	-
13 Justiz	4,61	4,84	+0,23
14 Militärische Angelegenheiten und Sport	354,18	578,56	+224,38
15 Finanzverwaltung	0,04	0,04	-0,01
30 Bildung	4,44	4,33	-0,11
32 Kunst und Kultur	0,12	0,02	-0,10
40 Wirtschaft	0,57	0,59	+0,02
42 Land-, Forst- und Wasserwirtschaft	3,38	3,44	+0,07
<b>Summe Vorräte</b>	<b>380,85</b>	<b>605,88</b>	<b>+225,03</b>

Quelle: HIS (FI-Salden)

(2) Die Beschaffung von Vorräten verbuchten die haushaltsleitenden Organe in der Regel auf entsprechenden Vorratsverbrauchskonten (Kontenklasse 4). Am Jahresende verglichen die haushaltsleitenden Organe den Vorratsbestand zum 31. Dezember des Abschlussjahres mit dem Vorratsbestand zum 31. Dezember des Vorjahres und verbuchten die Veränderung auf den Schlussbilanzkonten für Vorräte. Nur in der UG 11 „Inneres“ und UG 42 „Land-, Forst- und Wasserwirtschaft“ wurden Vorrats-einkäufe betreffend Ersatzteile unterjährig auf eigenen Vorratskonten verbucht.

(3) Die Verwendung der Vorratsbestands- und Vorratsverbrauchskonten (Kontenklassen 1 und 4) durch die haushaltsleitenden Organe erfolgte höchst unterschiedlich. Dies war zum einen darauf zurückzuführen, dass die Gliederung der Vorratsverbrauchskonten nicht zur Gänze der Kontenplanverordnung 2013 entsprach, und diese dadurch nicht den vorgegebenen Vorratskategorien zugeordnet werden konnten. Zum anderen war die Verwendung der Konten nicht im Detail geregelt. Die Bundesvermögensverwaltungsverordnung 2013, die im Zuge der zweiten Etappe der Haushaltsrechtsreform 2013 die Richtlinien für die Inventar- und Materialverwaltung<sup>73</sup> ersetzte, lieferte keine Anhaltspunkte für die Verbuchung. Auch das IT-Dokumentations- und Lernportal des BMF (Knowledge Force/Team Trainer) bot keine Hilfestellung. Für den Verbrauch von Ersatzteilen war kein Kontenintervall in der Klasse 4 vorgesehen; entsprechende Konten gab es nur für geringwertige

<sup>73</sup> herausgegeben vom BMF im Einvernehmen mit dem RH

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung

R  
H

Gebrauchsgüter. Schließlich war nicht geregelt, wann geringwertige Gebrauchsgüter als Anlagen bzw. als Vorräte zu erfassen waren.

Darüber hinaus wurde eine große Zahl der Vorratsverbrauchskonten im Jahr 2016 nicht genutzt (120 von 268 Konten). Die große Kontenzahl erschwerte die einheitliche Verbuchung.

(4) Die Bewertung der Vorräte zum Jahresende verbuchten die haushaltsleitenden Organe nur zum Teil gemäß den Vorgaben im Rundschreiben des BMF zu den Jahresabschlussarbeiten<sup>74</sup>:

- Die haushaltsleitenden Organe verwendeten die Konten Bestandsminderung und –mehrung von Erzeugnissen auch für andere Vorratskategorien als Erzeugnisse, und umgekehrt verbuchten die haushaltsleitenden Organe die Bestandsänderung von Erzeugnissen am Jahresende auch gegen Aufwandskonten der Kontenklasse 4.
- Das BMB (UG 30 „Bildung“) verbuchte Bestandsänderungen der Vorräte am Jahresende auch als Bestandsmehrung des langfristigen Vermögens (Konto 8925.000).
- Das BMLVS (UG 14 „Militärische Angelegenheiten und Sport“) verbuchte die im Jahr 2016 vorgenommene Korrektur ihres Vorratsbestands in Höhe von 218,72 Mio. EUR am Konto 8915.000 Bestandsmehrungen an Erzeugnissen. Korrekt hätte das Konto 8935.000 Bestandsmehrungen am kurzfristigen Vermögen verwendet werden müssen, da es sich bei den Vorräten in der UG 14 nicht durchgängig um selbsterstellte Erzeugnisse handelte. Der RH sah aber von einer Umbuchung im Rahmen der Mängelbehebung ab, weil sie keine Auswirkung auf die Darstellung in den Abschlussrechnungen des Bundes gehabt hätte.

## 19.2

Der RH bemängelte, dass die vom BMF bereitgestellten Konten zur Verbuchung des Vorratsverbrauchs nicht zur Gänze der Kontenplanverordnung 2013 entsprachen und dass die haushaltsleitenden Organe ihre Vorräte unterschiedlich in der Haushaltsverrechnung erfassten und bewerteten.

Der RH empfahl dem BMF,

- klare Regelungen zu schaffen, wie die Vorräte und deren Verbrauch in der Haushaltsverrechnung zu verbuchen sind, und

<sup>74</sup> BMF (2016): Jahresabschlussarbeiten 2016, S. 23 f.

- die dazu erforderlichen Konten entsprechend der Kontenplanverordnung 2013 zur Verfügung zu stellen.

Den haushaltsleitenden Organen empfahl der RH, die Bewertung der Vorräte nach den Vorgaben des BMF zu den Jahresabschlussarbeiten vorzunehmen.

### 19.3

Das BMLVS erläuterte in seiner Stellungnahme, dass die Verwaltung von Vorräten in der ressortinternen Applikation „Logis“ erfolge. Diese Applikation diene der Disposition und Beschaffung von Versorgungsgütern des Bundesheeres. Die Bewertung der Versorgungsgüter erfolge aufgrund der Anschaffungs– oder Herstellungskosten bzw. aufgrund des Wiederbeschaffungswerts. Das BMLVS schloss sich der Empfehlung des RH an.

Das BMF teilte in seiner Stellungnahme mit, dass es die Konten für die Verbuchung des Vorratsverbrauchs entsprechend der Kontenplanverordnung zur Verfügung gestellt habe. Die Buchungssätze für Vorratsbewertungen seien im Rundschreiben zu den Jahresabschlussarbeiten und auch in den Unterlagen zur vertiefenden Doppikschulung enthalten. Auch der zur Zeit der Gebarungsüberprüfung in Arbeit befindliche Kontierungsleitfaden und das Buchhaltungs– und Bilanzierungshandbuch sollen klare Regelungen zur Bewertung und zur Erfassung von Vorräten enthalten.

Laut Stellungnahme des BMB habe es den Empfehlungen hinsichtlich der Bewertung von Vorräten durch ressortinterne Anweisungen bereits Rechnung getragen.

### 19.4

Der RH entgegnete dem BMF, dass die tatsächlich verfügbaren Vorratsverbrauchskonten in der Klasse 4 nicht zur Gänze der Kontenplanverordnung entsprachen und diese nur zum Teil mit den Vorratsbestandskonten in der Klasse 1 kompatibel waren. Der RH begrüßte jedenfalls eine entsprechende Klarstellung im geplanten Kontierungsleitfaden und dem Buchhaltungs– und Bilanzierungshandbuch.

## Vorratsspiegel

### 20.1

Der Vorratsspiegel im BRA 2015 zeigte, dass eine Reihe von Vorratskategorien<sup>75</sup> nicht in Verwendung waren. Dies resultierte daraus, dass die Schlussbilanzkonten nicht entsprechend der Kontenplanverordnung 2013 eingerichtet waren. Mangels verfügbarer Konten war es den haushaltsleitenden Organen nicht möglich, die Vorräte korrekt zuzuordnen. Das BMF richtete die fehlenden Konten – nach dem Hinweis des RH, dass der Ausweis im Vorratsspiegel nicht korrekt war – am 24. Jänner 2017 ein. Daraufhin beauftragte der RH die betroffenen haushaltsleitenden Organe der UG 10 „Bundeskanzleramt“, 11 „Inneres“, 12 „Äußere Angelegenheiten“, 13 „Justiz“, 14 „Militärische Angelegenheiten und Sport“ und 30 „Bildung“, allenfalls notwendige Umbuchungen

<sup>75</sup> Rohstoffe, Lebensmittel, Fertigte Erzeugnisse, für Distributionszwecke vorgesehene Gegenstände

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung

R  
H

im Bereich der Lebens- und Futtermittel im Rahmen des Mängelbehebungsverfahrens vorzunehmen, um den Vorratsspiegel für den BRA 2016 korrekt ausweisen zu können. Zum 31. Dezember 2016 waren die Vorräte wie folgt im Vorratsspiegel des Bundes ausgewiesen:

**Tabelle 13: Vorratsspiegel nach Vorratskonten zum 31. Dezember 2016**

Kontenklasse 1 Vorräte	Stand 31.12.2015	Stand 31.12.2016	Veränderung 2015 : 2016
Konto	in Mio. EUR		
1000.000 Ersatzteile für Maschinen u. masch. Anlagen	0,01	-	-0,01
1099.999 SBK (Ersatz-)Teile für Anlagen	352,57	547,04	+194,47
1199.999 SBK Geringwertige Gebrauchsgüter	1,02	0,95	-0,07
1259.999 SBK Rohstoffe	-	0,01	+0,01
1299.999 SBK Werkstoffe	5,03	30,23	+25,20
1399.999 SBK Handelswaren	6,66	5,12	-1,55
1459.999 SBK Lebensmittel	-	0,25	+0,25
1499.999 SBK Futtermittel	1,06	0,76	-0,30
1599.999 SBK Betriebsstoffe u. sonst. Verbrauchsgüter	11,09	17,94	+6,85
1699.999 SBK Baustoffe	0,01	0,01	-0,01
1759.999 SBK Fertige Erzeugnisse	-	2,61	+2,61
1799.999 SBK Unfertige Erzeugnisse	3,41	0,97	-2,44
<b>Summe Vorräte</b>	<b>380,85</b>	<b>605,88</b>	<b>+225,03</b>

Quelle: HIS (FI-Salden)

## 20.2

Der RH kritisierte, dass das BMF bei der technischen Umsetzung des Vorratsspiegels nicht auf die Verfügbarkeit der entsprechenden Konten achtete, sodass der Ausweis der Vorratskategorien in den BRA 2013 bis 2015 nicht korrekt war. Er beauftragte die haushaltsleitenden Organe der UG 10 „Bundeskanzleramt“, 11 „Inneres“, 12 „Äußere Angelegenheiten“, 13 „Justiz“, 14 „Militärische Angelegenheiten und Sport“ sowie 30 „Bildung“, eine allenfalls notwendige Mängelbehebung gemäß § 9 RHG 1948 i.V.m. § 36 RLV 2013 im Bereich der Lebens- und Futtermittel vorzunehmen. Nach einer Überprüfung ihrer Vorratsbestände nahmen die haushaltsleitenden Organe der UG 10, 11, 12 und 14 entsprechende Umbuchungen in Höhe von rd. 135.000 EUR vor.

## Forderungsbewertung

21 Forderungen waren gemäß § 91 Abs. 3 BHG 2013 zu jenem Zeitpunkt, zu dem der Bund einen vertraglichen oder gesetzlichen Anspruch erlangt hatte, grundsätzlich zum Nominalwert zu verrechnen. Langfristige, unverzinsten Forderungen waren zum Barwert zu verrechnen.<sup>76</sup> Einzelwertberichtigungen auf Forderungen waren bei teilweiser oder gänzlicher Uneinbringlichkeit<sup>77</sup> vorzunehmen. Eine Abschreibung erfolgte, sobald die Uneinbringlichkeit feststand.

Für eine Einzelwertberichtigung musste laut dem Kommentar zum BHG 2013<sup>78</sup> entweder

- die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über einen Schuldner oder
- die Ablehnung eines Konkursverfahrens wegen unzureichender Masse,
- nachhaltig vergebliche Einbringungsmaßnahmen oder
- ein aufrechter Rechtsbestand einer Zahlungserleichterung verknüpft mit der Bewertung einer Uneinbringlichkeit

vorliegen. Vereinfachte Verfahren der gruppenweisen Einzelwertberichtigung waren zulässig, wenn diese sachgerecht waren, Pauschalwertberichtigungen jedoch nicht. Die Abschreibung von Forderungen, d.h. die Ausbuchung im HV-System, war dann vorzunehmen, wenn „der Bund die Kontrolle über den zukünftigen Zufluss an liquiden Mitteln verliert“. Dies konnte z.B. bei einem Forderungsverzicht oder einer Verjährung der Fall sein.<sup>79</sup>

Im Finanzjahr 2016 entstanden folgende Aufwendungen und Erträge aus der Bewertung von Forderungen:

<sup>76</sup> § 80 BHV 2013

<sup>77</sup> §§ 73 und 74 BHG 2013

<sup>78</sup> Lödl et al. (2012): BHG 2013 – Bundeshaushaltrecht, Erläuterungen 8 bis 10 zu § 42 Abs. 2 BHV 2013

<sup>79</sup> Lödl et al. (2012): BHG 2013 – Bundeshaushaltrecht, Erläuterung 11 zu § 42 Abs. 2 BHV 2013

# BRA 2016

## Qualität der Ergebnisrechnung



**Tabelle 14: Nicht finanziierungswirksame Aufwendungen und Erträge infolge der Bewertung von Forderungen 2016**

Nicht finanziierungswirksame Aufwendungen und Erträge	Ergebnisvoranschlag	Erfolg EH	Voranschlagsabweichung
Konto	in Mio. EUR		
Aufwand aus der Wertberichtigung von Forderungen	374,97	920,80	+545,82
6970.000 Wertberichtigungen zu Forderungen	371,47	920,65	+549,18
6970.700 Wertberichtigungen zu Forderungen aus gewährten Darlehen	3,50	0,14	-3,36
Aufwand aus dem Abgang von Forderungen	865,15	612,63	-252,52
7299.000 Forderungsabschreibungen	0,93	-1,45	-2,38
7299.090 Forderungsabschreibungen PM	0,80	0,61	-0,19
7299.097 Forderungsabschreibungen sonstige Forderungen ALV	-	7,02	+7,02
7299.098 Forderungsabschreibungen sonstige Forderungen RE	-	0,02	+0,02
7299.100 Forderungsabschreibungen von Forderungen innerhalb des Bundes	-	0,00	+0,00
7299.101 Forderungsabschreibungen aus Lieferungen und Leistungen Unternehmen ohne Beteiligung	0,25	33,07	+32,82
7299.105 Forderungsabschreibungen gewährter Darlehen Unternehmen und private Haushalte	-	0,84	+0,84
7299.106 Forderungsabschreibungen aus sonstigen Forderungen	9,55	10,51	+0,97
7299.110 Forderungsabschreibungen von Forderungen aus Finanzhaftungen	-	5,03	+5,03
7299.111 Forderungsabschreibungen aus Haftungen AusfFG	115,00	62,44	-52,56
7299.193 Forderungsabschreibungen aus Abgaben (AE)	520,70	464,95	-55,75
7299.196 Forderungsabschreibungen Zoll	200,00	9,26	-190,74
7299.900 Forderungsabschreibungen (Appl)	0,00	-	-0,00
7299.700 Abschreibungen zu Forderungen aus gewährten Darlehen	16,00	18,80	+2,80
7299.732 Abschreibungen zu Forderungen aus gewährten Darlehen sonst. Unt.	-	1,43	+1,43
7299.736 Abschreibungen zu Forderungen aus Vorschüssen (veranschlagt)	0,00	-	-0,00
7299.787 Abschreibungen zu Forderungen aus Unterhaltsvorschüssen	1,50	-	-1,50
7299.790 Abschreibungen zu Forderungen aus gewährten Darlehen PM	0,42	0,11	-0,31
<b>Aufwendungen (nicht finanziierungswirksam)</b>	<b>1.240,13</b>	<b>1.533,43</b>	<b>+293,30</b>
Erträge aus der Auflösung von Wertberichtigungen zu Forderungen	-	49,27	+49,27
8190.000 Wertberichtigungen zu Verbindlichkeiten/Erträge aus der Auflösung von Wertberichtigungen zu Forderungen	-	49,27	+49,27
<b>Erträge (nicht finanziierungswirksam)</b>	<b>-</b>	<b>49,27</b>	<b>+49,27</b>

Quelle: HIS

Im Jahr 2016 mussten 1,533 Mrd. EUR an Forderungen wertberichtigt oder abgeschrieben werden. Der Großteil der abgeschriebenen Forderungen betraf öffentliche Abgaben.

## Wertberichtigung von Forderungen

**22.1** In HV-SAP stand eine eigene Transaktion zur Verfügung, welche die haushaltsleitenden Organe bis 20. Jänner 2017 für Wertberichtigungen von Forderungen zum 31. Dezember 2016 auszuführen hatten.<sup>80</sup> Die haushaltsleitenden Organe führten Wertberichtigungen nur in geringer Anzahl durch<sup>81</sup>. Zum 31. Dezember 2016 waren – ohne Berücksichtigung der Wertberichtigungen für Unterhaltsvorschüsse, Abgabenforderungen und Haftungen gemäß AusfFG und AFFG – 35 Forderungen<sup>82</sup> mit einem Volumen von 2,007 Mrd. EUR wertberichtet. Davon betrafen 1,425 Mrd. EUR in der UG 46 „Finanzmarktstabilität“ die KA Finanz AG und die HETA Asset Resolution AG. Darüber hinaus betrugen die Wertberichtigungen für Abgabenforderungen (inkl. Zoll), für Unterhaltsvorschüsse sowie für Haftungen gemäß AusfFG und AFFG insgesamt 5,473 Mrd. EUR.

Zum 31. Dezember 2016 bestanden Forderungen des Bundes – unter Berücksichtigung der Wertberichtigungen und der Fristigkeit – in folgendem Umfang:

<sup>80</sup> BMF (2016): Jahresabschlussarbeiten 2016; S. 17

<sup>81</sup> Für die getroffene Auswahl an offenen Forderungen erzeugte HV-SAP Wertberichtigungsbuchungen, indem die Transaktion die Forderungen einerseits gegen das Aufwandskonto 6970.000 aus- und andererseits gegen ein Wertberichtigungskonto 2990.\*\*\* bzw. 2991.\*\*\* einbuchte. Die Auflösung von Wertberichtigungen erfolgte über das Konto 8190.000.

<sup>82</sup> Nicht berücksichtigt in dieser Zahl waren die Wertberichtigungen für Unterhaltsvorschüsse und Abgabenforderungen, weil für diese Forderungen eine Vielzahl von Buchungszeilen vorhanden waren, und für Haftungen gemäß AusfFG und AFFG, die gruppenweise wertberichtet wurden.

# BRA 2016

## Qualität der Ergebnisrechnung

**Tabelle 15: Forderungen und Wertberichtigung von Forderungen zum 31. Dezember 2016 nach Fristigkeit**

Forderungen (konsolidiert)	kurzfristig (bis zu 1 Jahr)	langfristig (länger als 1 Jahr)	Summe Stand 31.12.2016
	in Mio. EUR		
<b>Forderungen aus gewährten Darlehen</b>	9,82	1.702,41	1.712,23
an Beteiligungen	8,78	142,33	151,11
an Beteiligungen (ohne Wertberichtigung)	8,78	142,34	151,11
Wertberichtigung Forderungen an Beteiligungen	-	-0,00	-0,00
UG 45 Bundesvermögen	-	-0,00	-0,00
an öffentliche Körperschaften und Rechtsträger	0,24	1.558,35	1.558,59
an private Körperschaften und Rechtsträger	0,81	1,73	2,54
<b>Forderungen aus Abgaben</b>	4.099,90	0,07	4.099,97
Forderungen aus Abgaben (ohne Wertberichtigung)	8.937,25	0,07	8.937,32
Wertberichtigung Forderungen aus Abgaben	-4.837,35	-	-4.837,35
UG 16 Öffentliche Abgaben	-4.838,40	-	-4.838,40
UG 25 Familien und Jugend	1,04	-	1,04
<b>Forderungen aus Lieferungen und Leistungen</b>	103,31	50,95	154,26
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (ohne Wertberichtigung)	242,18	50,95	293,13
Wertberichtigung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	-138,87	-	-138,87
UG 43 Umwelt	-138,87	-	-138,87
<b>Sonstige Forderungen</b>	9.397,61	1.964,42	11.362,03
aus Finanzhaftungen	460,45	309,36	769,81
aus Finanzhaftungen (ohne Wertberichtigung)	1.751,04	326,26	2.077,30
Wertberichtigung Forderungen aus Finanzhaftungen	-1.290,59	-16,90	-1.307,49
UG 45 Bundesvermögen	-24,60	-16,90	-41,50
UG 46 Finanzmarktstabilität	-1.265,99	-	-1.265,99
<b>Vorschüsse</b>	717,57	14,68	732,24
Vorschüsse (ohne Wertberichtigung)	1.211,29	14,68	1.225,96
Wertberichtigung Vorschüsse	-493,72	-	-493,72
UG 25 Familien und Jugend	-493,72	-	-493,72
<b>Sonstige gegebene Anzahlungen</b>	1.344,22	-	1.344,22
<b>Aktive Rechnungsabgrenzungen</b>	5.128,22	32,60	5.160,82
<b>Übrige sonstige Forderungen</b>	1.747,16	1.607,78	3.354,94
Übrige sonstige Forderungen (ohne Wertberichtigung)	1.966,62	2.090,93	4.057,54
Wertberichtigung Übrige sonstige Forderungen	-219,46	-483,14	-702,60
UG 11 Inneres	-0,09	-	-0,09
UG 14 Militärische Angelegenheiten und Sport	-3,45	-	-3,45
UG 21 Soziales und Konsumentenschutz	-0,87	-	-0,87
UG 25 Familien und Jugend	-100,05	-	-100,05
UG 45 Bundesvermögen	-8,92	-413,37	-422,28
UG 46 Finanzmarktstabilität	-106,08	-69,78	-175,86
<b>Summe Forderungen (konsolidiert)<sup>1</sup></b>	<b>13.610,64</b>	<b>3.717,86</b>	<b>17.328,50</b>
<b>Summe Forderungen (ohne Wertberichtigung)</b>	<b>20.590,63</b>	<b>4.217,90</b>	<b>24.808,53</b>
<b>Summe Wertberichtigungen</b>	<b>-6.979,99</b>	<b>-500,05</b>	<b>-7.480,03</b>

<sup>1</sup> Forderungen (konsolidiert): bereinigt um allfällige Forderungen innerhalb des Bundes

Quelle: HIS (Konsolidierung)

**22.2** Der RH hob die technischen Möglichkeiten zur Bildung von Einzelwertberichtigungen positiv hervor. Er merkte jedoch kritisch an, dass die haushaltsleitenden Organe Wertberichtigungen nur in geringer Anzahl vornahmen.

Der RH empfahl den haushaltsleitenden Organen, zum Ende jedes Finanzjahres zu prüfen, ob die Voraussetzungen für Wertberichtigungen gegeben waren, und diese gegebenenfalls vorzunehmen.

**22.3** Das BMF führte in seiner Stellungnahme aus, dass es eine geringe Anzahl an Wertberichtigungen nicht als konkreten Hinweis sehe, wonach erforderliche Wertberichtigungen nicht gebildet worden seien.

**22.4** Der RH hielt der Stellungnahme des BMF entgegen, dass in einigen Untergliederungen die Höhe der Wertberichtigungen seit einigen Jahren unverändert blieb bzw. erst im Finanzjahr 2016, für das die Qualität der Ergebnisrechnung geprüft wurde, angepasst wurden. Forderungsabschreibungen wurden hingegen regelmäßig in großem Umfang vorgenommen.

### Abschreibung von Forderungen

**23.1** Während die Wertberichtigung von Forderungen abseits der Bewertung der Abgabenforderungen, der Unterhaltsvorschüsse und der Forderungen aus Haftungen nur in geringem Umfang zum Einsatz kam, erfolgten Abschreibungen von Forderungen regelmäßig.

Die haushaltsleitenden Organe wählten dafür unterschiedliche Buchungslogiken:<sup>83</sup>

- Für das Jahr 2016 erfassten die haushaltsleitenden Organe 4.374 Buchungen mit Belegart DS mit einem Volumen von 117,20 Mio. EUR. 1.967 Buchungen mit einem Volumen von 1,06 Mio. EUR betrafen die UG 11 „Inneres“ und 1.014 im Gesamtwert von 9,26 Mio. EUR die UG 16 „Öffentliche Abgaben“.

<sup>83</sup> Die Erfassung erfolgte aus technischer Sicht wie eine Debitorengutschrift mit der Auswahl einer abweichen den Belegart DS, wodurch es möglich war, für die Abschreibung ein abweichendes Sachkonto zu wählen. D.h. statt einer negativen Buchung auf einem Ertragskonto konnte das Abschreibungskonto 7299.\*\*\* ange sprochen werden.

# BRA 2016

## Qualität der Ergebnisrechnung



- Die Abschreibung von Forderungen funktionierte aber nicht ausschließlich über die Erfassung der Belegart DS. Im Jahr 2016 erfolgten insgesamt 20.904 Buchungen zur Abschreibung von Abgabenforderungen (UG 16) in Höhe von 457,61 Mio. EUR. Die Abschreibung wurde direkt gegen das jeweilige Abgabenertragskonto gebucht. Ein ähnliches Vorgehen wurde auch in der UG 25 „Familien und Jugend“ zur Abschreibung von Forderungen betreffend Familienbeihilfen<sup>84</sup> und Dienstgeberbeiträge zum FLAF<sup>85</sup> gewählt.
- In einigen Fällen ließen die haushaltsleitenden Organe Forderungen zuerst stornieren (oder erfassten eine Debitorengutschrift), anschließend buchte die Buchhaltungsagentur die Forderungsabschreibung gegen das ursprüngliche Ertragskonto aus. Hierbei kam es zu zusätzlichen Buchungen. Der Grund für diese Vorgangsweise war, dass die Belegart DS nicht gewählt werden konnte, wenn der Debitor bereits auf das Geschäftspartnersystem umgestellt worden war.

### 23.2

Der RH stellte fest, dass die Verbuchung von Forderungsabschreibungen in verschiedenen Bereichen uneinheitlich erfolgte.

Der RH empfahl den haushaltsleitenden Organen, bei der Abschreibung von Forderungen möglichst einheitlich vorzugehen und die Forderungen – soweit möglich –, wie im IT-Dokumentations- und Lernportal des BMF (Knowledge Force/Team Trainer) beschrieben, mit der Belegart DS abzuschreiben.

### 23.3

Das BMF merkte in seiner Stellungnahme an, dass es keinen direkten Einfluss auf die Abschreibung von Forderungen betreffend Familienbeihilfen und Dienstgeberbeiträge zum FLAF hätte, diesbezüglich aber einen Besprechungstermin mit dem BMF und dem RH beabsichtigte.

### 23.4

Der RH stand einer derartigen Besprechung positiv gegenüber.

<sup>84</sup> Konto 7610.001

<sup>85</sup> Konto 8344.000

**Bewertung unverzinster langfristiger Forderungen zum Barwert**

- 24.1** Bereits bei den Prüfungen zu den Abschlussrechnungen 2013 bis 2015 gemäß § 9 RHG 1948<sup>86</sup> hatte der RH festgestellt, dass langfristige Forderungen entgegen den Bestimmungen gemäß § 80 Abs. 1 BHV 2013 nicht zum Barwert ausgewiesen waren. Dies war auch im Jahr 2016 der Fall.

Im Rundschreiben zu den Jahresabschlussarbeiten des BMF<sup>87</sup> war ausgeführt, dass der Ausweis zum Barwert jedenfalls für unverzinste langfristige Forderungen (Laufzeit von mehr als fünf Jahren) von mehr als 1,00 Mio. EUR gelten würde. Als Zinssatz sollte die umlaufgewichtete Durchschnittsrendite für Bundesanleihen gewählt werden. Es enthielt außerdem eine Erklärung der zur Barwertberechnung erforderlichen Arbeitsschritte.

- 24.2** Der RH bemängelte, dass die haushaltsleitenden Organe unverzinste langfristige Forderungen nach wie vor nicht bzw. nicht entsprechend der Vorgaben im Rundschreiben des BMF zu den Jahresabschlussarbeiten 2016 abzinsten.

**Der RH empfahl den haushaltsleitenden Organen, die Bewertung der Forderungen entsprechend § 80 Abs. 1 BHV 2013 vorzunehmen.**

- 24.3** Das BMF verwies in seiner Stellungnahme auf den von ihm zur Verfügung gestellten „Barwertrechner“. Mangels Darlegung von konkreten Beispielen könne es die Kritik des RH nicht nachvollziehen, werde aber dem Thema künftig verstärktes Augenmerk zuwenden.

- 24.4** Der RH hielt der Stellungnahme des BMF entgegen, dass er sehr wohl Fälle von langfristigen Forderungen identifizieren konnte, bei denen keine Barwertermittlung stattgefunden hatte. Hinsichtlich des „Barwertrechners“ verwies der RH auf den **BRA 2016, Textteil Band 4c: Ordnungsmäßigkeit- und Belegprüfung der Haushaltsverrechnung des Bundes für das Jahr 2016 gemäß § 9 RHG 1948, TZ 6.**

<sup>86</sup> BRA 2013, Textteil Band 2: Ordnungsmäßigkeit- und Belegprüfung der Haushaltsverrechnung des Bundes für das Jahr 2013 gemäß § 9 Abs. 1 RHG 1948, TZ 10

BRA 2014, Textteil Band 3: Ordnungsmäßigkeit- und Belegprüfung der Haushaltsverrechnung des Bundes für das Jahr 2014 gemäß § 9 RHG 1948, TZ 4

BRA 2015, Textteil Band 3: Ordnungsmäßigkeit- und Belegprüfung der Haushaltsverrechnung des Bundes für das Jahr 2015 gemäß § 9 RHG 1948, TZ 6

<sup>87</sup> BMF (2016): Jahresabschlussarbeiten 2016, S. 19 ff.

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



## Dotierung und Auflösung von Rückstellungen

25

Rückstellungen waren für Verpflichtungen des Bundes dann zu bilden, wenn die Verpflichtung bereits vor dem Rechnungsabschlussstichtag eingegangen wurde, das Verpflichtungsergebnis bereits vor dem Rechnungsabschlussstichtag eingetreten war und die Höhe der tatsächlichen Verpflichtung nicht genau bestimmbar war<sup>88</sup>. Außerdem war eine Rückstellung zu bilden, wenn eine Verpflichtung mit überwiegender Wahrscheinlichkeit zur Verminderung eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens oder Nutzungspotenzials führen würde und der Wert der Rückstellung zuverlässig ermittelt werden konnte (§ 91 Abs. 6 Z 3 BHG 2013).

Zu den „kurzfristigen Rückstellungen“ zählten die Rückstellungen für Prozesskosten und sonstige kurzfristige Rückstellungen. Unter den „sonstigen kurzfristigen Rückstellungen“ waren jedenfalls Rückstellungen für ausstehende Rechnungen, wenn deren Wert „jeweils zumindest 50.000 EUR in Summe“ betrug, und übrige Rückstellungen zu bilden (§ 53 Abs. 2 BHV 2013<sup>89</sup>). Außerdem wurden bundesweit Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube gebildet.

Zu den „langfristigen Rückstellungen“ zählten die Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumszuwendungen, für Haftungen, für die Sanierung von Altlasten und sonstige langfristige Rückstellungen. Außerdem bildeten das BMB und das BMLFUW Rückstellungen für Zeitkonten der Lehrerinnen und Lehrer. Sonstige langfristige Rückstellungen waren dann in der Vermögensrechnung zu erfassen, wenn deren Wert jeweils zumindest 100.000 EUR betrug (§ 53 Abs. 4 BHV 2013).

Kurzfristige Rückstellungen waren zu ihrem voraussichtlichen Zahlungsbetrag, langfristige Rückstellungen zu ihrem Barwert zu verrechnen. Zur Bewertung der Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumszuwendungen war das Anwartschaftsbarwertverfahren vorgesehen (§ 92 Abs. 10 BHG 2013).

Rückstellungen waren anzupassen, sobald Umstände zur Kenntnis gelangten, die eine andere Einschätzung der Wahrscheinlichkeit des Abflusses liquider Mittel oder über deren Höhe bewirkten (§ 53 Abs. 8 BHV 2013). Sobald die Elemente der Ungewissheit der Verpflichtung beseitigt waren, war die Rückstellung in eine Verbindlichkeit umzubuchen, wobei diese Verbindlichkeit in Höhe des tatsächlichen Zahlungsbetrages zu erfassen war (§ 53 Abs. 9 BHV 2013).

<sup>88</sup> § 91 Abs. 5 BHG 2013

<sup>89</sup> siehe TZ 5

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



Der Stand der Rückstellungen entwickelte sich im Jahr 2016 wie in Tabelle 16 dargestellt:

**Tabelle 16: Rückstellungsspiegel zum 31. Dezember 2016 nach Fristigkeit**

Rückstellungskonto	Anfangsbestand zum 31.12.2015	Erstdotierung	Erhöhung	Verbrauch	Nicht Inanspruchnahme	Zinseffekte	Endbestand zum 31.12.2016
in Mio. EUR							
Kurzfristige Rückstellungen	1.050,32	+2.433,65	+86,01	-149,59	-62,49	+0,53	3.358,43
3811.000 Rückstellungen für Prozesskosten	627,02	+35,87	+52,34	-147,61	-38,63	+0,53	529,52
3812.000 Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube	421,34	+2,50	+33,67	-1,52	-23,45	-	432,53
3819.000 Sonst. kurzfristige Rückstellungen (Rückstellungen für ausstehende Rechnungen)	0,87	+1,00	-	-0,46	-0,41	-	1,00
3819.100 Sonst. kurzfristige Rückstellungen händisch	1,09	+2.394,29	-	-	-	-	2.395,38
Langfristige Rückstellungen	5.157,01	+67,59	+288,08	-114,07	-262,11	+1,97	5.138,47
3821.000 Rückstellungen für Abfertigungen	574,78	+3,40	+74,75	-24,34	-25,94	-	602,65
3822.000 Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen	1.031,25	+3,25	+151,33	-65,46	-46,50	-	1.073,87
3823.000 Rückstellungen für Haftungen	2.929,38	-	+39,69	-23,75	-188,17	-3,79	2.753,36
3824.000 Rückstellungen für Sanierung von Altlasten	28,85	-	-	-	-	-	28,85
3829.000 Sonst. langfristige Rückstellungen	528,84	+60,94	+2,62	-0,52	-1,51	+5,76	596,12
3829.100 Rückstellungen für Zeitkonto Lehrer	63,92		+19,70				83,61
<b>Summe Rückstellungen</b>	<b>6.207,33</b>	<b>+2.501,24</b>	<b>+374,09</b>	<b>-263,66</b>	<b>-324,61</b>	<b>+2,51</b>	<b>8.496,90</b>

Quelle: HIS (Konsolidierung)

Im Jahr 2017 kam es zur Erstdotierung von Rückstellungen in Höhe von insgesamt 2,501 Mrd. EUR. Der höchste Betrag von 2,394 Mrd. EUR betraf die Finanzierungsusage des Bundes zugunsten der ABBAG für den Rückkauf der durch den Kärntner Ausgleichszahlungs-Fonds begebenen bundesgarantierten Anleihen in Höhe von 2,279 Mrd. EUR sowie die Grundversorgung von Asylwerberinnen und Asylwerbern im vierten Quartal 2016 in Höhe von 115 Mio. EUR (siehe [TZ 29](#)).

Bestehende Rückstellungen wurden um 374,09 Mio. EUR erhöht. Dies betraf insbesondere die Personalrückstellungen für Jubiläumszuwendungen und Abfertigungen.

Rückstellungen in der Gesamthöhe von 588,27 Mio. EUR wurden aufgelöst (Verbrauch und Nicht-Inanspruchnahme).

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



## Rückstellungen für Personal

- 26.1** Der RH hatte bereits im Rahmen der Prüfung der Abschlussrechnungen 2014 gemäß § 9 RHG 1948 aufgezeigt, dass Umorganisationen (z.B. Wechsel in eine andere Kostenstelle) in der personalabgebenden Stelle zu Erträgen aus der Auflösung von Rückstellungen und in der personalaufnehmenden Stelle auch im Jahr 2016 zu einem Aufwand aus der Dotierung von Rückstellungen führten<sup>90</sup>.
- Zudem war die Verbuchung der Dotierung und Auflösung von Personalrückstellungen auf Kostenstellenebene für die haushaltsleitenden Organe nicht ausreichend transparent, weshalb sie zum Teil nur eingeschränkte Vollständigkeitserklärungen abgaben.<sup>91</sup>
- 26.2** Der RH kritisierte wiederholt die mangelnde Transparenz und Überprüfbarkeit der Berechnungsgrundlagen für Personalrückstellungen.
- Er wiederholte in diesem Zusammenhang seine Empfehlung an das BMF, die Berechnungsgrundlagen für Personalrückstellungen auf Einzelpersonenebene für die haushaltsleitenden Organe bereitzustellen.
- 26.3** Das BMF erklärte in seiner Stellungnahme, dass die Berechnung der Personalrückstellungen auf Einzelpersonenebene und lediglich die Übergabe an die Haushaltsverrechnung kumuliert erfolge. Diese kumulierte Verrechnung sei mit dem RH ver einbart worden; die im Rahmen der vorliegenden Überprüfung in Aussicht gestellte Analyse, inwiefern den haushaltsleitenden Organen eine Auswertung auf Detail- ebene zur Verfügung gestellt werden könnte, sei noch in Arbeit.
- 26.4** Der RH erwiderte dem BMF, dass die Abstimmung bezüglich der Verbuchung und Darstellung der Personalrückstellungen im Zuge der Umsetzung der Haushaltsrechtsreform mit der Vereinbarung erfolgte, die Personalrückstellungen mittelfris- tig auf Einzelpersonenebene abzubilden.

<sup>90</sup> BRA 2014, Textteil Band 3: Ordnungsmäßigekeits- und Belegprüfung der Haushaltsverrechnung des Bundes für das Jahr 2014 gemäß § 9 RHG 1948, TZ 10

<sup>91</sup> BRA 2014, Textteil Band 3: Ordnungsmäßigekeits- und Belegprüfung der Haushaltsverrechnung des Bundes für das Jahr 2014 gemäß § 9 RHG 1948, TZ 9

BRA 2015, Textteil Band 3: Ordnungsmäßigekeits- und Belegprüfung der Haushaltsverrechnung des Bundes für das Jahr 2015 gemäß § 9 RHG 1948, TZ 12

**BRA 2016, Textteil Band 4c: Ordnungsmäßigekeits- und Belegprüfung der Haushaltsverrechnung des Bun- des für das Jahr 2016 gemäß § 9 RHG 1948, TZ 13**

## Zinseffekt und Bewegungsarten

### 27.1

(1) Über Rückstellungen waren Aufzeichnungen mit Angaben über den Wert am Beginn und Ende des Finanzjahres, über Zuführung, Verbrauch und Auflösung sowie über Zinsänderungen und Änderungen aufgrund von Zeitablauf sowie über die verlässliche Ermittlung von Rückstellungen zu führen (§ 98 Abs. 9 BHG 2013 bzw. § 39 Abs. 11 BHV 2013).

Der RH hatte in seinem Bericht über die Prüfung der Abschlussrechnungen 2015 gemäß § 9 RHG 1948<sup>92</sup> bereits kritisch festgestellt, dass der Zinseffekt bei Personalrückstellungen nicht im Rückstellungsspiegel ausgewiesen war und zudem bei Rückstellungen generell als Sach- und nicht als Finanzaufwand verbucht wurde.

Obwohl die langfristigen Rückstellungen entsprechend den haushaltrechtlichen Vorgaben zum Barwert berechnet wurden, war der Zinseffekt nach wie vor in der Regel nicht separat ausgewiesen. Eine Ausnahme bildeten die Haftungsrückstellungen. Hierbei wählte das BMF eine vereinfachte Berechnungsmethode.<sup>93</sup>

Auch bei den Zeitkonten für Lehrerinnen und Lehrer war der Zinseffekt im Anhang zu den Abschlussrechnungen nicht ausgewiesen. Für diese Rückstellungsart wies das BMB auch die Auflösung oder Verwendung des Rückstellungsbetrags nicht explizit aus, vielmehr berücksichtigte das BMB rückstellungsmindernde Tatbestände in der Gesamtveränderung des Rückstellungsstandes. Diese Neuberechnung stellte das BMB am Jahresende der Rückstellung aus dem Vorjahr gegenüber und buchte die Erhöhung als Zuführung ein.

Auch das BMLFUW beschäftigte Lehrerinnen und Lehrer in land- und forstwirtschaftlichen Schulen. Für diese Lehrerinnen und Lehrer war in den Abschlussrechnungen 2015 keine Zeitkonten-Rückstellung ausgewiesen. Obwohl die Dotierung bereits im Ergebnisvoranschlag 2016<sup>94</sup> vorgesehen war, erfolgte die Berechnung erst im Rahmen der Mängelbehebung durch den RH, wobei das BMLFUW zur Ermittlung des Rückstellungsbetrags das Berechnungsblatt des BMB heranzog.

(2) Personalrückstellungen waren gemäß § 77 Abs. 1 BHV 2013 zu einem vorgegebenen Zinssatz von 3,25 % abzuzinsen, während für andere langfristige Rückstellungen gemäß § 42 Abs. 4 BHV 2013 die zum 31. Dezember gültige umlaufgewich-

<sup>92</sup> BRA 2015, Textteil Band 3: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung der Haushaltsverrechnung des Bundes für das Jahr 2015 gemäß § 9 RHG 1948, TZ 11

<sup>93</sup> Der rückgestellte Betrag des Vorjahres wurde mit dem zum Abschlussjahr gültigen Zinssatz der umlaufgewichteten Durchschnittsrendite für Bundesanleihen multipliziert. Das Ergebnis daraus war der Zinseffekt des jeweiligen Jahres. Die Dotierung zum Jahresende (oder Auflösung) war infolge die Residualgröße aus der Gesamtveränderung des Rückstellungsstandes und des Zinseffektes.

<sup>94</sup> 42.02.04.01-1/5919.100 Dotierung von Rückstellungen Zeitkonto Lehrer

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung

R  
H

tete Durchschnittsrendite für Bundesanleihen (vormals Sekundärmarktrendite der österreichischen Bundesanleihen) zu verwenden war. Diese betrug zum 31. Dezember 2016 nur 0,076 % und lag somit deutlich unter dem Zinssatz von 3,25 %, wodurch die Personalrückstellungen in der Vermögensrechnung aus Sicht einer möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage tendenziell zu gering ausgewiesen waren.

## 27.2

(1) Der RH bemängelte, dass die Bewegungsarten zur Darstellung der Veränderung der Rückstellungen zwischen 31. Dezember 2015 und 31. Dezember 2016 nicht korrekt verwendet wurden. Insbesondere war der Zinseffekt bei langfristigen Rückstellungen – mit Ausnahme der Haftungsrückstellungen – nicht ausgewiesen, und es wurde auch nicht zwischen einer Zuführung aus Neubildung und einer Erhöhung unterschieden. Bei den Zeitkontenrückstellungen saldierte das BMB die Auflösung mit der Zuführung.

Der RH empfahl den haushaltsleitenden Organen, bei der Dotierung und Auflösung von Rückstellungen auf die korrekte Bewegungsart zu achten und Saldierungen, die Aufwendungen aus der Dotierung und Erträge aus der Auflösung verfälschen, zu unterlassen.

(2) Weiters bemängelte der RH, dass die Verbuchung des Zinseffekts nicht im Finanzaufwand ausgewiesen wurde.

Der RH empfahl dem BMF, die technischen Möglichkeiten zu prüfen, den Zinseffekt bei der Bildung von Rückstellungen korrekt im Finanzaufwand zu verbuchen und bei der Auflösung von Rückstellungen aufgrund rückläufiger Laufzeiten als Zinsentrag zu verrechnen.

(3) Der RH kritisierte zudem die nicht erfolgte Bildung einer Zeitkontenrückstellung durch das BMLFUW, obwohl diese bereits bei der Veranschlagung vorgesehen war.

Der RH veranlasste diesbezüglich eine Mängelbehebung gemäß § 9 RHG 1948 i.V.m. § 36 RLV 2013 in der UG 42 „Land-, Forst- und Wasserwirtschaft“, worauf das BMLFUW eine Rückstellung in Höhe von 416.219,73 EUR dotierte.

(4) Der RH wies kritisch darauf hin, dass der in § 77 Abs. 1 BHV 2013 vorgesehene Zinssatz von 3,25 % zur Abzinsung von Personalrückstellungen aus Sicht des derzeit vorliegenden Zinsniveaus hoch angesetzt war, wodurch die Personalrückstellungen in der Vermögensrechnung tendenziell zu gering ausgewiesen waren.

Der RH empfahl dem BMF, in Abstimmung mit dem RH eine Anpassung dieser Bestimmung im Rahmen einer zukünftigen Novelle zu überlegen.

**27.3** Das BMF teilte in seiner Stellungnahme mit, dass es die Empfehlung des RH bezüglich der Anpassung des Zinssatzes zur Abzinsung von Personalrückstellungen prüfen und bei einer Novellierung der BHV 2013 berücksichtigen werde.

### Prozesskostenrückstellungen

**28** Zur Überprüfung der Höhe der für Prozesskosten gebildeten Rückstellungen holte der RH seit den Abschlussrechnungen 2013 externe Bestätigungen seitens der Finanzprokuratur – als anwaltliche Vertretung der Republik Österreich – ein. Die Ergebnisse der Überprüfung der Abschlussrechnungen 2016 finden sich in **TZ 15** des **BRA 2016, Textteil Band 4c: Ordnungsmäßigekeits- und Belegprüfung der Haushaltsverrechnung des Bundes für das Jahr 2016 gemäß § 9 RHG 1948**.

### Sonstige Rückstellungen

**29.1** Die Möglichkeit der Bildung von sonstigen Rückstellungen gemäß § 53 BHV 2013 nutzten die haushaltsleitenden Organe in folgendem Umfang:

(1) Lediglich vier haushaltsleitende Organe wiesen zum 31. Dezember 2016 eine sonstige kurzfristige Rückstellung aus.

Betragsmäßig bedeutend waren insbesondere die Rückstellungen

- in der UG 46 „Finanzmarktstabilität“ für die Finanzierungszusage des Bundes zugunsten der ABBAG für den Rückkauf der durch den Kärntner Ausgleichszahlungs-Fonds begebenen bundesgarantierten Anleihen in Höhe von 2,279 Mrd. EUR sowie
- in der UG 11 „Inneres“ für die Grundversorgung von Asylwerberinnen und Asylwerbern<sup>95</sup> im vierten Quartal 2016 in Höhe von 115,00 Mio. EUR.

Letztere buchte das BMI in Abstimmung mit dem RH im Rahmen des Mängelbehobungsverfahrens zur periodengerechten Darstellung des Aufwands aus der Grundversorgung ein.<sup>96</sup>

(2) Sonstige langfristige Rückstellungen wurden in der UG 15 „Finanzverwaltung“ für EU-Schadensfälle im Zollbereich gebildet, in der UG 34 „Verkehr, Innovation und Technologie (Forschung)“ für die Bearbeitung historischer radiologischer Be-

<sup>95</sup> Grundversorgungsvereinbarung – Art. 15a B–VG (Bund – Länder), BGBl. I Nr. 80/2004

<sup>96</sup> Die Dotierung erfolgte über die betroffenen Aufwandskonten und nicht über das Konto „Dotierung von sonstigen Rückstellungen“.

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



lastungen am Standort Seibersdorf, in der UG 40 „Wirtschaft“ für das aufgrund eines durch einen langfristigen Mietvertrag eingeschränkte Nutzungsrecht des Vienna International Centers und der Halle M und seit dem Jahr 2016 in der UG 41 „Verkehr, Innovation und Technologie“ für die Dotierung der neun Finanzierungsfonds auf Landesebene, aus denen die Gemeinden finanzielle Hilfe für Investitionen in Eisenbahnkreuzungen auf Gemeindestraßen erhalten.<sup>97</sup>

(3) Langfristige Rückstellungen waren zum Barwert<sup>98</sup> zu bewerten, dies war aber bei den Sonstigen langfristigen Rückstellungen in der UG 15 und der UG 40 nicht der Fall.

## 29.2

Der RH hob hervor, dass die Bildung von Rückstellungen ein wesentliches Element war, um zukünftige Aufwendungen in der Vermögensrechnung darzustellen, die mit überwiegender Wahrscheinlichkeit zu einem Mittelabfluss führen und damit ein wesentliches Element für die Qualität der Ergebnisrechnung waren.

Vor diesem Hintergrund empfahl der RH den haushaltseitenden Organen, sorgfältig zu prüfen, ob ihre Abschlussrechnungen alle Sachverhalte beinhalten, für die Vorsorge in Form einer Rückstellung zu treffen ist. Weiters empfahl er dem BMF und dem BMWFW, ihre sonstigen langfristigen Rückstellungen zum Barwert zu bewerten, um § 53 Abs. 5 BHV 2013 zu entsprechen.

## Auswirkung der Ergebnisrechnung auf die Vermögensrechnung – Fazit

### 30.1

Die Feststellungen des RH ergaben, dass das BMF bei der Gestaltung der Verrechnungsabläufe und die haushaltseitenden Organe bei der Verbuchung ihrer Transaktionen die Auswirkungen auf die Vermögensrechnung nicht durchgehend berücksichtigten. Der RH hob in diesem Zusammenhang insbesondere hervor, dass

- die Aktiven und Passiven Rechnungsabgrenzungen häufig dafür verwendet wurden, um Aufwendungen und Erträge periodengerecht in die Vergangenheit abzugrenzen, wodurch aber wiederum die Vermögensrechnung kein stimmiges Bild über die Struktur des Vermögens und der Fremdmittel zeigte;
- die mangelhafte Bewertung von Forderungen, die fehlenden Verbindlichkeiten aufgrund der nicht zeitgerechten Erfassung von Rechnungen und die Unterlassung der Bildung von Rückstellungen zu einer nicht sachgerechten Darstellung des Nettoergebnisses führte.

<sup>97</sup> FAG 2017 (BGBl. I Nr. 116/2016) i.V.m. Eisenbahnkreuzungs-VO 2012 (BGBl. II Nr. 216/2012)

<sup>98</sup> § 53 Abs. 5 BHV 2013

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung

R  
H

**30.2** Der RH kritisierte, dass bei der Verbuchung von Transaktionen und der Erstellung der Abschlussrechnungen die Auswirkungen auf die Vermögensrechnung teilweise außer Acht gelassen wurden. Dies verminderte die Transparenz und beeinträchtigte die möglichst getreue Darstellung der finanziellen Lage des Bundes.

Der RH empfahl den haushaltsleitenden Organen, die Auswirkungen der Verrechnungsvorschriften bzw. Verbuchungen auf die Vermögensrechnung im Auge zu haben, um ein getreues Bild über die Struktur und den Stand des Vermögens und der Fremdmittel zu bieten und damit dem Grundsatz der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage bestmöglich zu entsprechen.

**30.3** Das BMF wies in seiner Stellungnahme die pauschale Kritik des RH, dass es die Vermögensrechnung teilweise außer Acht lasse, von sich. Die Buchungspraxis betreffend Aktiver und Passiver Rechnungsabgrenzungen sei gelebte Praxis und auch mit dem RH im Einvernehmen kommuniziert worden. Das BMF sei jedoch an einer Weiterentwicklung der Buchungsabläufe – mit dem Ziel, die Vermögensrechnung zu verbessern – interessiert.

**30.4** Der RH stellte gegenüber dem BMF klar, dass es sich bei der Feststellung in gegenständlicher TZ um ein Fazit zu den davor dargestellten Feststellungen handelt und er im Rahmen der vorliegenden Überprüfung das Bewusstsein für die Konsequenzen einer mangelnden Qualität der Ergebnisrechnung weiter stärken wollte. Der RH hat zwar zu den haushaltrechtlichen Bestimmungen das Einvernehmen mit dem BMF hergestellt, dies bedeutet jedoch nicht, dass davon auch die technische Umsetzung und einzelne Buchungsvorgänge davon umfasst sind.

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



## Budgetierung des Ergebnishaushalts

31

Der BRA 2016 zeigte zum wiederholten Male, dass im Ergebnishaushalt die veranschlagten und tatsächlich realisierten Aufwendungen sowie die veranschlagten und tatsächlich realisierten Erträgen zum Teil stark voneinander abwichen:

**Tabelle 17: Voranschlagsvergleich des Ergebnishaushalts 2016 nach Untergliederungen**

Untergliederung	Aufwendungen			Erträge			Nettoergebnis			
	Voran-schlag	Erfolg	Abwei-chung	Voran-schlag	Erfolg	Abwei-chung	Voran-schlag	Erfolg	Abwei-chung	
in Mio. EUR										
01–06	Oberste Organe	285,14	257,14	-28,00	3,28	5,64	+2,37	-281,86	-251,49	+30,37
10	Bundeskanzleramt	406,48	372,46	-34,01	3,92	6,98	+3,06	-402,56	-365,48	+37,08
11	Inneres	3.041,66	3.466,18	+424,51	175,29	200,57	+25,29	-2.866,38	-3.265,60	-399,23
12	Äußeres	439,70	543,13	+103,43	5,89	11,57	+5,68	-433,81	-531,56	-97,75
13	Justiz	1.361,76	1.524,59	+162,84	1.040,13	1.369,61	+329,48	-321,63	-154,98	+166,65
14	Militärische Angelegenheiten und Sport	2.223,96	2.290,95	+66,99	0,08	250,69	+250,61	-2.223,87	-2.040,26	+183,61
15	Finanzverwaltung	1.192,64	1.125,46	-67,18	119,92	182,20	+62,28	-1.072,72	-943,26	+129,46
16	Öffentliche Abgaben	1.001,00	783,52	-217,48	49.377,54	48.973,80	-403,74	+48.376,54	+48.190,28	-186,26
20	Arbeit	8.101,44	8.263,85	+162,41	6.477,54	6.547,34	+69,80	-1.623,90	-1.716,51	-92,61
21	Soziales und Konsumentenschutz	3.061,46	3.135,59	+74,14	362,19	365,57	+3,38	-2.699,27	-2.770,02	-70,75
22	Pensionsversicherung	10.772,40	9.506,24	-1.266,16	38,90	36,98	-1,92	-10.733,50	-9.469,26	+1.264,24
23	Pensionen – Beamteninnen und Beamte	9.088,24	9.050,95	-37,29	2.251,93	2.264,63	+12,70	-6.836,31	-6.786,32	+49,99
24	Gesundheit und Frauen	1.038,42	1.054,26	+15,84	49,43	66,42	+16,99	-988,99	-987,84	+1,16
25	Familien und Jugend	6.984,36	7.058,67	+74,31	6.902,36	6.972,83	+70,47	-82,00	-85,84	-3,84
30	Bildung	8.116,02	8.630,94	+514,92	138,36	103,66	-34,70	-7.977,67	-8.527,28	-549,62
31	Wissenschaft und Forschung	4.281,29	4.259,42	-21,87	1,02	3,27	+2,25	-4.280,27	-4.256,15	+24,12
32	Kunst und Kultur	440,52	445,69	+5,17	6,20	6,45	+0,25	-434,32	-439,24	-4,92
33	Wirtschaft (Forschung)	101,59	119,30	+17,70	0,00	-	-0,00	-101,59	-119,30	-17,71
34	Verkehr, Innovation und Technologie (Forschung)	433,08	445,35	+12,27	0,01	1,80	+1,79	-433,07	-443,54	-10,47
40	Wirtschaft	363,12	371,59	+8,47	237,79	224,91	-12,89	-125,33	-146,69	-21,36
41	Verkehr, Innovation und Technologie	6.632,11	5.559,42	-1.072,69	319,19	459,98	+140,78	-6.312,92	-5.099,45	+1.213,47
42	Land-, Forst- und Wasserwirtschaft	2.145,40	2.425,73	+280,33	183,71	231,52	+47,81	-1.961,69	-2.194,21	-232,52
43	Umwelt	627,51	640,90	+13,38	564,38	-15,01	-579,39	-63,14	-655,91	-592,77
44	Finanzausgleich	976,04	872,53	-103,51	570,50	580,51	+10,02	-405,54	-292,01	+113,53
45	Bundesvermögen	792,71	1.229,17	+436,46	1.060,02	1.839,84	+779,83	+267,31	+610,67	+343,36
46	Finanzmarktstabilität	726,66	2.514,43	+1.787,77	2,00	563,48	+561,47	-724,65	-1.950,95	-1.226,30
51	Kassenverwaltung	4,50	16,84	+12,34	1.414,00	1.166,08	-247,92	+1.409,50	+1.149,24	-260,26
58	Finanzierungen, Währungstauschverträge	6.004,13	5.926,86	-77,27	-	-	-	-6.004,13	-5.926,86	+77,27
<b>Summe (Bund)</b>		<b>80.643,33</b>	<b>81.891,16</b>	<b>+1.247,82</b>	<b>71.305,56</b>	<b>72.421,32</b>	<b>+1.115,75</b>	<b>-9.337,77</b>	<b>-9.469,84</b>	<b>-132,07</b>

Quelle: HIS

Die Aufwendungen 2016 (81,891 Mrd. EUR) überschritten den Voranschlag um 1,248 Mrd. EUR; die Erträge 2016 (72,421 Mrd. EUR) waren um 1,116 Mrd. EUR höher als veranschlagt. In Summe fiel das Nettoergebnis mit -9,470 Mrd. EUR um 132,07 Mio. EUR schlechter aus als im Voranschlag angenommen. Die zentralen Ursachen lagen nach Angaben der haushaltsleitenden Organe in folgenden Bereichen:

- Mehraufwendungen entstanden insbesondere
  - in der UG 46 „Finanzmarktstabilität“ aus der Dotierung einer Rückstellung für die Finanzierungszusage des Bundes zugunsten der ABBAG für den Rückkauf der durch den Kärntner Ausgleichszahlungs–Fonds begebenen bundesgarantierten Anleihen (siehe [TZ 29](#)), die nach Angaben des BMF nicht vorhersehbar war,
  - in der UG 30 „Bildung“ für Transferzahlungen an die Länder gemäß Finanzausgleichsgesetz im Pflichtschulbereich,
  - in der UG 11 „Inneres“ für höhere Kostenersätze an die Länder für Personen in der Grundversorgung der Länder (siehe [TZ 29](#)), Maßnahmen i.Z.m. dem Grenzmanagement für Transitmigrantinnen und –migranten und im Rahmen des „Sicherheitspakets“ sowie
  - in der UG 45 „Bundesvermögen“ aus der Wertberichtigung der aktivierten Verzugszinsen im Bereich des AusfFG i.Z.m. der Umschuldungsvereinbarung mit Kuba (Kuba VIII) (s.u.), die nach Angaben des BMF nicht vorhersehbar war.
- Minderaufwendungen resultierten vor allem
  - in der UG 22 „Pensionsversicherung“ für den Bundesbeitrag sowie aufgrund der Berücksichtigung der Abrechnungsreste aus dem Jahr 2015 (siehe [TZ 7](#)) und
  - in der UG 41 „Verkehr, Innovation und Technologie“ betreffend Zuschüsse an die ÖBB–Infrastruktur AG durch die Stornierung der eingebuchten Verbindlichkeit (siehe [TZ 7](#)) sowie für Förderungen im Bereich des Breitbandausbaus.

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung

R  
H

- Mehrerträge waren zurückzuführen
  - in der UG 45 „Bundesvermögen“ auf die Aktivierung zusätzlicher Verzugszinsen gemäß AusfFG i.Z.m. der Umschuldungsvereinbarung mit Kuba (Kuba VIII) sowie aufgrund höherer Dividendenausschüttungen der ÖBIB,
  - in der UG 46 „Finanzmarktstabilität“ auf höhere Haftungsentgelte und die Auflösung von Haftungsrückstellungen im Bereich des Finanzmarktstabilitäts- gesetzes,
  - in der UG 13 „Justiz“ auf höhere Erlöse für hoheitliche Leistungen (z.B. Erträge aus dem Grundbuch, Kartellstrafen) sowie
  - in der UG 14 „Militärische Angelegenheiten und Sport“ insbesondere auf die Erträge aus der Bewertung von Vorräten, wobei der Ergebnisvoranschlag mit BGBl. I Nr. 34/2016 vom 8. Juni 2016 auf 84.000 EUR herabgesetzt wurde.
- Mindererträge wurden verzeichnet
  - in der UG 43 „Umwelt“ betreffend die Ausbuchung der Emissionszertifikate gemäß Kyoto-Protokoll (siehe **TZ 13**) sowie geringere Versteigerungserlöse von Emissionszertifikaten sowie
  - in der UG 16 „Öffentliche Abgaben“ v.a. resultierend aus geringeren Brutto- steuererträgen und höheren Ab-Überweisungen.

## Rechtliche und technische Vorgaben für die Budgetierung

### 32.1

(1) Im Ergebnishaushalt waren die Aufwendungen und Erträge periodengerecht abzugrenzen (§ 20 BHG 2013). Davon bestanden folgende Ausnahmen bei der Veranschlagung (§ 32 BHG 2013):

- Erträge aus Abgaben und abgabenähnliche Erträge waren zum Zeitpunkt der erwarteten Einzahlung oder der Umbuchung des Guthabens von Steuerpflichtigen auf die anrechenbaren Steuern zu veranschlagen (Abs. 1).
- Erträge und Aufwendungen aus Transfers waren nur soweit in jenem Finanzjahr zu veranschlagen, soweit die Zuordnung, für welches Finanzjahr sie gewährt worden waren, möglich war. Mehrjährige Transfers waren für jenes Finanzjahr als Aufwand zu veranschlagen, für das diese gewährt wurden (Abs. 3 und 6).

Als nicht finanzierungswirksame Aufwendungen waren zu veranschlagen (§ 32 Abs. 7 und 8 BHV 2013):

- Abschreibungen auf Sachanlagevermögen und immaterielle Vermögenswerte anhand der zu erwartenden planmäßigen linearen Abschreibungen,
- Aufwendungen aus der Wertberichtigung und dem Abgang von Forderungen,
- Aufwendungen aus der Dotierung von Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumszuwendungen, Sanierungen von Altlasten, Prozesskosten und Haftungen (sowie gegebenenfalls Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen),
- sonstige nicht finanzierungswirksame Aufwendungen, die sich aus Veränderungen und Bewertungen des Vermögens sowie der Fremdmittel ergaben.

(2) Das BMF übermittelte den haushaltsleitenden Organen für die Erstellung des Bundesvoranschlagsentwurfs Eckwerte, sogenannte „Kuchenstücke“.<sup>99</sup> Die Kuchenstücke bezogen sich ausschließlich auf den Finanzierungshaushalt; für die Veranschlagung des Ergebnishaushalts gab es keine besonderen betraglichen Vorgaben. Das Schreiben des BMF enthielt eine Liste von Sachverhalten, die im nicht finanzierungswirksamen Aufwand zu berücksichtigen wären. Diese deckte sich im Wesentlichen mit der Aufzählung in § 32 Abs. 7 und 8 BHV 2013, ergänzt um die Dotierung der Rückstellung für Zeitkonten der Lehrerinnen und Lehrer. Außerdem enthielt sie die Information, dass das BMF für Abschreibungen auf das Anlagevermögen sowie Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumszuwendungen Budgetwerte systemtechnisch zur Verfügung stellte. Diese waren jedoch nur Vorschlagswerte

<sup>99</sup> §§ 39 und 40 BHG 2013

# BRA 2016

## Qualität der Ergebnisrechnung



und konnten von den haushaltsleitenden Organen überschrieben werden. Nach Auskunft der haushaltsleitenden Organe gab es keine Zielvorgaben für die veranschlagten Werte im Ergebnishaushalt.

(3) Der RH holte zusätzliche Informationen zur Budgetierung des Ergebnishaushalts bei den haushaltsleitenden Organen mittels Fragebogen ein. Daraus ging hervor, dass das BMF weitere Vorgaben zur Veranschlagung machte: In der Ergebnisrechnung wären die Konten zur Auszahlung der Abfertigungen und Jubiläumszuwendungen nicht zu budgetieren. Der voraussichtliche Auszahlungsbetrag wäre jedoch in der Ergebnisrechnung zur Dotierung der Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumszuwendungen zu berücksichtigen. An diese Vorgaben hielten sich die haushaltsleitenden Organen nicht durchgängig.

(4) In der Praxis spielten die vom BMF systemtechnisch zur Verfügung gestellten Berechnungen für die Personalrückstellungen und für die Abschreibungen auf Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte nur eine geringe Rolle. Das BMF errechnete Dotierungen von Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen und Abfertigungen von 63,37 Mio. EUR. Tatsächlich budgetierten die haushaltsleitenden Organe Rückstellungsdotierungen von 225,36 Mio. EUR. Als Ertrag aus der Auflösung von Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen und Abfertigungen errechnete das BMF 20,46 Mio. EUR; budgetiert waren aber nur 7,24 Mio. EUR.

Der BRA 2016 wies entsprechende Aufwendungen für die Dotierung von Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen und Abfertigungen von 196,93 Mio. EUR und Erträge aus der Auflösung dieser Rückstellungen von 39,48 Mio. EUR aus. Die Budgetierung der Aufwendungen der haushaltsleitenden Organe war aus ex post-Sicht somit besser als die Abschätzung des BMF; die Budgetierung der Erträge allerdings deutlich schlechter.

**Tabelle 18: Gegenüberstellung der systemtechnisch bereitgestellten Vorschlagswerte für die Budgetierung des nicht finanzierungswirksamen Ergebnishaushalts 2016**

Nicht finanzierungswirksame Aufwendungen und Erträge	Ergebnisvoranschlag	Erfolg EH	Voranschlagsabweichung	Vorschlagswerte BMF	Abweichung Vorschlagswerte BMF/Erfolg
	in Mio. EUR				
Dotierung von Personalrückstellungen	225,36	196,93	-28,44	63,37	+133,56
5910.000 Dotierung Rückstellungen für Abfertigungen	79,97	61,87	-18,10	34,40	+27,47
5911.000 Dotierung Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen	145,39	135,06	-10,34	28,97	+106,09
Auflösung von Personalrückstellungen	7,24	39,48	+32,24	20,46	+19,02
8288.590 Erlöse aus Auflösung Rückstellung Abfertigungen	0,78	11,80	+11,02	5,59	+6,21
8288.690 Erlöse aus Auflösung Rückstellung Jubiläumszuwendungen	6,46	27,68	+21,22	14,87	+12,80
Laufende Abschreibungen auf Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte	490,35	428,56	-61,79	396,45	+32,11
6810.000 Abschreibungen für Abnutzung (AfA)	321,95	291,92	-30,04	261,51	+30,41
6811.000 Abschreibung für Abnutzung Gebäude	66,59	63,37	-3,23	61,66	+1,70
6812.000 Abschreibung zu Grundstückseinrichtungen	101,81	73,28	-28,53	73,28	-0,00

Quellen: HIS; BMF (systemtechnisch bereitgestellte Vorschlagswerte)

Ein ähnliches Bild ergab der Vergleich der vom BMF bereitgestellten Berechnungen für die linearen Abschreibungen auf Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte. Das BMF schätzte die Abschreibung auf 396,45 Mio. EUR; tatsächlich budgetierten die haushaltsleitenden Organe 490,35 Mio. EUR. Im BRA 2016 machten die Abschreibungen 428,56 Mio. EUR (Konten 6810.000 bis 6812.000) aus. Nur in der UG 04 „Verwaltungsgerichtshof“ und in der UG 20 „Arbeit“ entsprachen die veranschlagten Werte jenen vom BMF vorgeschlagenen. Im Bereich der Abschreibungen war die Abschätzung des BMF genauer, lag aber um mehr als 30 Mio. EUR unter den tatsächlichen Werten. In den Antworten zum Fragebogen des RH zeigte sich, dass die haushaltsleitenden Organe diese Vorgaben als Richtwerte ansahen, aber mehr auf die Erfahrung der Vorjahre vertrauten. Zur Abschätzung und Budgetierung der Abschreibungen zogen einige haushaltsleitenden Organe die Restbuchwerte heran und berücksichtigten zusätzlich Abschreibungen für geplante Investitionen.

### 32.2

Der RH merkte kritisch an, dass der Nutzen der den haushaltsleitenden Organen vom BMF systemtechnisch zur Verfügung gestellten Schätzungen zur Dotierung der Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen und Abfertigungen von geringer Güte waren. Auch die Schätzungen der linearen Abschreibung auf Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte lieferten wenig plausible Werte.

Der RH empfahl dem BMF, die Genauigkeit der Schätzungen zu verbessern.

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



## 32.3

Das BMF führte in seiner Stellungnahme aus, dass es bemüht sei, die systemtechnisch zur Verfügung gestellten Berechnungen laufend zu verbessern.

Das BMLFUW merkte in seiner Stellungnahme kritisch an, dass es trotz genehmigter Mittelverwendungsüberschreitungen im Ergebnishaushalt zu einem negativen Jahresverfügungsrest kommen könne, weil mit den am Jahresende beantragten Mittelverwendungsüberschreitungen für den nicht finanzierungswirksamen Ergebnishaushalt durch die Buchungen bis Ende März unter Umständen nicht ausreichend vorgesorgt würde.

Weiters seien die Vorschlagswerte des BMF für die Dotierung der Personalrückstellungen zu niedrig angesetzt worden und nicht konsumierte Urlaube hätten gar nicht budgetiert werden dürfen, weshalb das BMLFUW die Budgetierung nach den Vorjahresergebnissen vorgenommen hätte. Die Vorschlagswerte zur Budgetierung der Anlagenabschreibung würden die neu budgetierten Investitionen nicht enthalten.

## 32.4

Der RH hielt zu der Stellungnahme des BMLFUW fest, dass es dem Bundesminister für Finanzen oblag, Mittelverwendungsüberschreitungen für den nicht finanzierungswirksamen Ergebnishaushalt des Jahres 2016 gemäß Art. VII BFG 2016 bis 31. März 2017 zu genehmigen.

## Budgetierung des Ergebnishaushalts

### 33.1

(1) Die haushaltsleitenden Organe übernahmen die finanzierungswirksamen Aufwendungen und Erträge zunächst aus dem Finanzierungsvoranschlag. Mit Hilfe des Budgetplanungstools konnten die Werte aus dem Finanzierungshaushalt in den Ergebnishaushalt überspielt werden. 97 % der Budgetpositionen der Aufwendungen blieben nach der Übernahme unverändert.

Einzelne Ressorts nahmen besondere Anpassungen der Aufwendungen vor, wie

- das BMB in der UG 30 „Bildung“ im Bereich der Schulraummieten (im Jahr 2014 gestundete Zahlungen wurden fällig),
- das BMF in der UG 45 „Bundesvermögen“ für Kapitaltransfers an internationale Finanzinstitutionen sowie in der UG 58 „Finanzierungen, Währungstauschverträge“ für den Nettozinsaufwand und
- das BMVIT in der UG 41 „Verkehr, Innovation und Technologie“ für Zahlungen des Bundeszuschusses an die ÖBB-Infrastruktur AG.

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



Bei den Erträgen blieben 99 % der Budgetpositionen unverändert. Die vorgenommenen Anpassungen waren generell geringer. Bedeutende Unterschiede in den veranschlagten Werten betrafen in

- der UG 25 „Familien und Jugend“ die vorgesehene Rückzahlung des Reservefonds für Familienbeihilfen,
- in der UG 40 „Wirtschaft“ Erträge aus öffentlichen Rechten betreffend Feld-, Flächen-, Speicher- und Förderzinse und in
- der UG 45 „Bundesvermögen“ die Haftungsentgelte.

(2) Von den 17.398 veranschlagten Aufwandspositionen<sup>100</sup> blieben 18 % im BRA 2016 ungenutzt. Umgekehrt waren 24 % der verwendeten 20.569 Budgetpositionen nicht veranschlagt. Bei den Erträgen waren im BRA 2016 27 % der veranschlagten 2.562 Positionen nicht in Verwendung und 41 % der verwendeten 3.206 Budgetpositionen waren nicht veranschlagt.

(3) Einige haushaltsleitende Organe gaben an, dass sie die Budgetierung anhand von Erfahrungswerten der letzten Jahre vornahmen. Auch wenn der Saldo aller Abweichungen im BRA 2016 geringer ausfiel als in den Vorjahren (siehe Tabelle 19), war unter Betrachtung des Medians der absoluten Abweichungen und der Standardabweichung auf Ebene der Budgetpositionen nicht von einer Verbesserung der Planungsgenauigkeit im Ergebnishaushalt auszugehen.

<sup>100</sup> finanziierungs- und nicht finanziierungswirksam

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung

R  
H

Tabelle 19: Voranschlagsabweichungen im Ergebnishaushalt 2013 bis 2016

Mittelverwendungs- und Aufbringungsgruppen	2013	2014	2015	2016
	in Mio. EUR			
<b>finanzierungswirksame Gebarung</b>	<b>+3.884,16</b>	<b>+2.240,62</b>	<b>+2.659,96</b>	<b>+2.232,18</b>
Aufwendungen	-860,96	-2.046,37	-781,02	-1.418,90
Personalaufwand	-455,08	-27,40	+111,09	+88,99
Betrieblicher Sachaufwand	-133,17	-80,27	+153,42	+70,56
Transferaufwand	-23,23	-1.431,54	-118,62	-1.489,47
Finanzaufwand	-249,48	-507,16	-926,91	-88,98
Erträge	+3.023,21	+194,25	+1.878,95	+813,28
Erträge aus der operativen Verwaltungstätigkeit und Transfers	+3.076,83	+165,68	+1.920,59	+246,66
Finanzerträge	-53,62	+28,57	-41,64	+566,62
<b>nicht finanzierungswirksame Gebarung</b>	<b>-4.420,68</b>	<b>-3.134,33</b>	<b>-267,05</b>	<b>-2.364,25</b>
Aufwendungen	+4.892,78	+2.917,05	+356,02	+2.666,73
Personalaufwand	+244,45	-127,80	-99,67	-13,33
Betrieblicher Sachaufwand	+1.463,59	+522,08	-243,85	+2.689,52
Transferaufwand	+65,50	+1.275,22	+236,31	-26,13
Finanzaufwand	+3.119,24	+1.247,56	+463,23	+16,66
Erträge	+472,10	-217,27	+88,97	+302,47
Erträge aus der operativen Verwaltungstätigkeit und Transfers	+474,09	-257,56	-8,24	+89,38
Finanzerträge	-2,00	+40,29	+97,21	+213,09
<b>Nettoergebnis</b>	<b>-536,52</b>	<b>-893,71</b>	<b>+2.392,91</b>	<b>-132,07</b>

Quelle: HIS

## 33.2

(1) Der RH bemängelte die von ihm festgestellte Praxis, den Ergebnishaushalt bei seiner Budgetierung nur als Ausfluss des Finanzierungshaushalts zu sehen. Dadurch fand er nicht die erforderliche Beachtung.

Um das Bewusstsein für die Steuerungsfunktion des Ergebnishaushalts zu erhöhen, empfahl der RH dem BMF, auch für die Budgetierung des Ergebnishaushalts Eckwerte und mittelfristige Ziele vorzugeben.

(2) Der RH kritisierte zudem die hohe Anzahl an veranschlagten Budgetpositionen, von denen im Vollzug ein beachtlicher Teil ungenutzt blieben, bzw. dass eine hohe Anzahl der in der Haushaltsverrechnung genutzten Budgetpositionen nicht veranschlagt war.

Der RH empfahl dem BMF, mit Unterstützung der haushaltsleitenden Organe die Anzahl der Budgetpositionen zu reduzieren, um einen kompakteren Überblick über den Bundeshaushalt zu erhalten. Gleichzeitig empfahl der RH dem BMF, genauer zu definieren, welche Sachverhalte auf welchen Konten zu veranschlagen und zu verrechnen wären, um die Einheitlichkeit der Haushaltsverrechnung zu stärken.

(3) Der RH stellte schließlich fest, dass die Erfahrungswerte aus der Budgetierung der Vorjahre nicht dazu genutzt werden konnten, die Genauigkeit der Budgetierung zu verbessern.

Der RH empfahl den haushaltseitenden Organen, die Methoden für die Budgetierung und Planung des Ergebnishaushalts zu verfeinern und für absehbare, außerordentliche Transaktionen entsprechend vorzusorgen, um dem Grundsatz der Genauigkeit der Veranschlagung besser zu entsprechen.

### 33.3

Das BMEIA merkte hinsichtlich der Voranschlagsabweichungen in der UG 12 „Äußeres“ an, dass es aufgrund der Novellierung des BFG 2016 im Bereich der Transferauszahlungen höhere Zuwendungen in den Detailbudgets 12.02.01 „Entwicklungszusammenarbeit und Auslandskatastrophenfonds“, 12.02.02 „Beiträge an internationale Organisationen“ und 12.02.03 „Integration“ ausgeschüttet habe.

Das BMF führte in seiner Stellungnahme aus, dass es aufgrund der mangelnden Vorhersehbarkeit von Aufwendungen im Bereich der Rückstellungen, Folgebewertungen und Wertberichtigungen den Ergebnisvoranschlag nicht in dem Ausmaß wie den Finanzierungsvoranschlag vorgeben könne. Hinsichtlich der Budgetierung des finanzierungswirksamen Ergebnishaushalts verwies das BMF auf § 33 Abs. 2 BHG 2013, wonach dieser mit dem Finanzierungshaushalt systematisch verknüpft sei. Korrekturen aus Periodenverschiebungen seien aus Sicht des BMF zukünftig jedenfalls stärker zu berücksichtigen. Diesbezügliche Vorgaben seien für das BMF jedoch nur schwer durchzuführen, da die detaillierten Kenntnisse über einzelne Sachverhalte bei den haushaltseitenden Organen lägen. Zudem verwies das BMF abermals auf den Kontierungsleitfaden, der nach Fertigstellung den haushaltseitenden Organen online zur Verfügung gestellt werden solle.

Laut Stellungnahme des BMLFUW verfüge das BMF über keine Kenntnisse der einzelnen Gebarungsvorgänge in den jeweiligen Ressorts. Zusätzliche Vorgaben würden zu weiteren Budgetschränken führen und einen zusätzlichen Aufwand im Budgetvollzug hervorrufen.

### 33.4

Der RH wies gegenüber dem BMF darauf hin, dass der Ergebnishaushalt der Planung und Steuerung und nicht bloss der Information dienen soll. Dementsprechend wären Zielvorgaben erforderlich.

Der RH nahm die Bedenken des BMLFUW hinsichtlich weiterer Vorgaben zur Budgetierung zur Kenntnis, betonte aber, dass es zur Stärkung der Bedeutung und Beachtung der Ergebnisrechnung erforderlich sei, Zielvorgaben auch in diesem Bereich vorzusehen.

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



## Qualität der Ergebnisrechnung als Grundlage für die „Maastricht-Rechnung“

### Eurostat–Vorbehalt hinsichtlich der Einhaltung der periodengerechten Buchung der Ausgaben und Einnahmen gemäß ESVG 2010

34

#### EXKURS:

**Eurostat–Vorbehalt bezüglich der Qualität der von Österreich gemeldeten Daten in Bezug auf die unzureichende Einhaltung der periodengerechten Buchung der Ausgaben und Einnahmen gemäß dem ESVG 2010, insbesondere bezüglich des Haushalts des Sektors Zentralstaat („Bund“) vom Herbst/Frühjahr 2015/2016**

Am 16. Oktober 2015 übermittelte Eurostat ein Schreiben an die Statistik Austria, in dem ein Vorbehalt gegenüber der Qualität der von Österreich am 30. September 2015 im Rahmen der Herbst–Notifikation übermittelten Daten angekündigt wurde. Als Ursache für den Vorbehalt seitens Eurostat wurden Zweifel an der Einhaltung der Regeln der periodengerechten Darstellung („accrual principle“) von Staateinnahmen und –ausgaben – besonders von Seiten des Bundes – angegeben, weshalb das Risiko einer Revision der Daten hoch war. Eurostat formulierte seine Erwartungshaltung so, dass eine erweiterte Kooperation zwischen Statistik Austria und BMF erwartet und der Übergang von vornehmlich kassenbasierten Buchungen zu einem periodengerechten System vorgenommen wird.<sup>1</sup>

Die Statistik Austria legte als unmittelbare Reaktion auf den Vorbehalt insgesamt fünf Themenkreise fest, die eine vertiefte Zusammenarbeit zwischen den Institutionen leiten und letztendlich zur Aufhebung des Vorbehalts führen sollten:

1. periodengerechte Verbuchung von Geschäftsfällen,
2. Quantifizierung der Forderungen und Verbindlichkeiten, die gegenüber staatlichen Einheiten bestehen (Voraussetzung zur Konsolidierung innerstaatlicher Ströme und Bestände),
3. Zusammenführung der Rechenkreise „Haushaltsverrechnung“ (Bund) und „Finanzschulden“ (Österreichische Bundesfinanzierungsagentur (OeBFA)),
4. zusätzliche Informationen über die Rechtsträgerfinanzierung (von der OeBFA) und
5. zeitgerechte Übermittlung von (vorläufigen) Daten des Bundesrechnungsabschlusses an die Statistik Austria.

#### „Technical Visit“ von Eurostat in Österreich vom 25. bis 27. Jänner 2016

Eurostat führte einen sogenannten „Technical Visit“ zu diesem Vorbehalt Ende Jänner 2016 in Wien durch, bei dem die Ergebnisse der Vorarbeiten von der Statistik Austria und dem BMF sowie die weitere Vorgehensweise diskutiert wurden. Die Ergebnisse waren in den „Provisional Findings“<sup>2</sup> zusammengefasst und behandelten im Wesentlichen drei Bereiche:

- Abgrenzungsproblematiken (zeitliche Zuordnung, Abgrenzung von ESVG 2010–Transaktionen, Zuordnung von Einheiten zu institutionellen Sektoren),
- Konsolidierung im Sinne des ESVG 2010 und
- Einzelthemen (bspw. Datenquelle OeBFA/Rechtsträgerfinanzierung, Verbuchung bestimmter Geschäftsfälle nach Vorgaben des ESVG 2010/MGDD).

Die Arbeiten in diesem Zusammenhang resultierten teilweise in sofort umgesetzte Maßnahmen (siehe **TZ 39**), teilweise waren aufwendigere und länger andauernde Arbeiten von Nöten. Mit der Vorverlegung des Veröffentlichungstermins des BRA auf den 30. Juni und der damit einhergehenden Möglichkeit, die Bundesrechnungsabschlussdaten früher an die Statistik Austria zu liefern, wurde auch eine Forderung von Eurostat erfüllt. Eurostat verlangte jedoch immer wieder Progress Reports von der Statistik Austria, um die Entwicklung auf diesem Gebiet beobachten zu können. Als ein wesentliches Resultat war festzuhalten, dass Eurostat weiterhin den Nettofinanzierungssaldo als Ausgangsbasis für die Überleitungstabelle zum Maastricht–Ergebnis präferierte.

Am 21. April 2016 hob Eurostat den Vorbehalt gegenüber den von Österreich gemeldeten Daten wieder auf.

<sup>1</sup> siehe Eurostat Pressemitteilung 186/2015 vom 21. Oktober 2015

<sup>2</sup> Die Ergebnisse der regelmäßigen EDP–Prüfbesuche von Eurostat werden auf deren Homepage veröffentlicht. Die Ergebnisse der „Technical Visits“ hingegen werden nicht veröffentlicht.

(1) Der RH nahm diese Überprüfung zum Anlass, um zu beurteilen, inwieweit die Ergebnisrechnung des Bundes eine geeignete Grundlage für die „Maastricht–Rechnung“ und damit für die Ermittlung der EU–Haushaltsvorgaben darstellte.

(2) Das Europäische System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung 2010 (**ESVG 2010**) war auf gesamteuropäischer Ebene der rechtliche Rahmen zur Darstellung der Volkswirtschaften der Europäischen Union. Die auf Grundlage des ESVG 2010 ermittelten Daten waren die Berechnungsbasis für das öffentliche Defizit („Maastricht–Ergebnis“), den öffentlichen Schuldenstand und für die weiteren haushaltrechtlichen Vorgaben seitens der EU.

Das ESVG 2010 enthielt ein eigenes Kapitel zum Sektor Staat<sup>101</sup>, aktuelle Auslegungen und Verbuchungsregelungen wurden im Handbuch zum ESVG 2010: Defizit und Schuldenstand des Staates (Manual on Government Deficit and Debt) gesammelt veröffentlicht und waren von allen Mitgliedstaaten verpflichtend anzuwenden.

Das ESVG 2010 legte Grundprinzipien fest. Es sah u.a. vor, dass „Stromgrößen nach dem Grundsatz der periodengerechten Zurechnung (accrual basis) gebucht werden, d.h. zu dem Zeitpunkt, zu dem ein wirtschaftlicher Wert geschaffen, umgewandelt oder aufgelöst wird bzw. zu dem Forderungen oder Verbindlichkeiten entstanden, umgewandelt oder aufgehoben werden“.<sup>102</sup> Diese Definition besaß allgemeine Gültigkeit für alle Stromgrößen. Weitere Beispiele sind die folgenden:

- Das Produktionsergebnis wurde nicht gebucht, wenn der Käufer bezahlte, sondern wenn es produziert wurde.
- Der Verkauf eines Vermögensgegenstandes wurde zu dem Zeitpunkt ausgewiesen, zu dem das Eigentum wechselte, nicht zum Zahlungszeitpunkt.
- Zinsen wurden in der Periode gebucht, in der sie aufliefen, unabhängig ob sie in dieser Periode gezahlt wurden.

Dieses Prinzip des ESVG 2010 stellte – wie auch die Ergebnisrechnung – die ökonomische Betrachtung der Vorgänge im Sektor Staat in den Vordergrund.

(3) Für die Berechnungen zum ESVG 2010 verwendete die Statistik Austria unmittelbar die Daten aus der Haushaltsverrechnung des Bundes, der anderen Gebiets-

<sup>101</sup> siehe Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen – ESVG 2010, Kapitel 20 – Die Konten des Sektors Staat, S. 479 ff.

<sup>102</sup> siehe Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen – ESVG 2010, Kapitel 1 – Allgemeine Merkmale und Grundprinzipien, Punkt 1.101, S. 20 f.

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



körperschaften sowie sonstiger Einheiten, die laut ESVG 2010 dem Sektor Staat zuzuordnen waren.

Einen direkten Zusammenhang zwischen den Haushaltsdaten des Bundes und dem korrespondierenden Maastricht–Ergebnis stellte die Überleitungstabelle der Statistik Austria dar, wie sie der RH jährlich im Bundesrechnungsabschluss veröffentlicht.

In der Folge verglich der RH die periodengerechte Zuordnung ausgewählter Aufwands– und Ertragspositionen der Ergebnisrechnung mit den von der Statistik Austria vorgenommenen Überleitungen für die Darstellung nach dem ESVG 2010. Dementsprechend hob der RH auch Übereinstimmungen und Unterschiede zwischen dem BHG 2013 bzw. der BHV 2013 einerseits und dem ESVG 2010 andererseits hervor.

Tabelle 20 zeigt die von der Statistik Austria zur Ermittlung des öffentlichen Defizits vorgenommenen Anpassungen (Time Adjustments). Ausgangsgröße war der Nettofinanzierungssaldo des Bundes.

**Tabelle 20: Ausgewählte Time Adjustments – Überleitungstabelle zum Maastricht–Defizit von Statistik Austria**

Überleitung zum Öffentlichen Defizit/Überschuss	2015	2016
	in Mio. EUR	
<b>Nettofinanzierungssaldo des Bundes (Stand Februar 2017)</b>	<b>-1.861,13</b>	<b>-4.994,97</b>
Summe der Aggregate zur periodengerechten Zuordnung	-1.006,99	219,72
Öffentliche Abgaben		
Lohnsteuer	130,16	-257,75
Mineralölsteuer	16,68	25,67
Tabaksteuer	5,66	-6,32
Umsatzsteuer	312,31	290,83
NOVA	0,70	11,76
Zinsen	-964,46	128,14
Time Adjustments aus dem Vergleich FR–ER Einnahmen	-31,09	116,79
Time Adjustments aus dem Vergleich FR–ER Ausgaben	-31,04	229,44
Time Adjustments aus dem Vergleich FR–ER Ausgaben i.Z.m. Bundesbeiträgen an die Pensionsversicherung	-233,94	-412,46
Adaptierung der Bundesbeiträge an die Pensionsversicherung	412,06	335,72
Übrige Aggregate zur periodengerechten Zuordnung	-624,02	-242,11
Sonstige Anpassungen des ESVG 2010	1.042,25	-349,13
<b>Öffentliches Defizit/Überschuss des Bundes</b>	<b>-1.825,86</b>	<b>-5.124,38</b>

Quellen: Statistik Austria; eigene Berechnung

Die überblicksweise Darstellung der Jahre 2015 und 2016 zeigt, dass die Statistik Austria Anpassungen des Nettofinanzierungssaldos des Bundes in erheblichem Umfang durchführte, um der periodengerechten Darstellung nach dem ESVG 2010 zu entsprechen. Der RH ging im Folgenden auf die Bereiche Steuern, Zinsen, Transfers und sonstige Time Adjustments näher ein.

## Steuern und Abgaben

### 35.1

(1) Nach dem ESVG 2010 war für die Verbuchung von Steuern und Abgaben jener Zeitpunkt maßgebend, an dem die Steuerschuld entstand, nicht jedoch, an dem sie zur Zahlung fällig war.<sup>103</sup> Dies brachte in der Praxis Probleme mit sich, sodass das ESVG 2010 die Anwendung anderer Methoden ermöglichte. Österreich wendete die Methode der zeitlichen Bereinigung von Kasseneinnahmen („Time-adjusted-cash“) an.

(2) Der Kommentar zum BHG 2013<sup>104</sup> führte zu § 30 BHG 2013 aus, dass die Verrechnung der Abgabenerträge grundsätzlich zum Zeitpunkt des Zahlungseingangs (Einzahlung) erfolgt. Im März des laufenden Finanzjahres berichtigte das BMF die Erträge in Form eines Time Adjustments, passte diese somit an die Regeln des ESVG 2010 an und übertrug diese auf den Ergebnishaushalt des Bundes. Demgemäß waren Time Adjustments für folgende Abgaben notwendig:

- Lohnsteuer für den Monat Dezember,
- Mineralölsteuer für die Monate November und Dezember,
- Tabaksteuer für die Monate November und Dezember,
- Umsatzsteuer für die Monate November und Dezember sowie
- NOVA für die Monate November und Dezember.

Bei den angeführten Steuerarten wurden die jeweiligen Monatseinnahmen um ein bzw. zwei Monate verschoben, z.B. die Umsatzsteuereinnahmen für Jänner und Februar des Jahres 2017 wurden dem Jahr 2016 zugerechnet. Die Anpassungen erfolgten in der Haushaltsverrechnung durch Mängelbehebungen (März 2017). Weitere Unterschiede zwischen den Abgabenerträgen und den Einzahlungen aus Abgaben resultierten aus Wertberichtigungen, Forderungsabschreibungen und der Einbuchung von Abgabenguthaben.

<sup>103</sup> siehe Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen – ESVG 2010, Kapitel 20 – Die Konten des Sektors Staat, Punkt 20.172 f, S. 507 f. und MGDD Kapitel II.2 Recording of taxes and social contributions, S. 86 ff.

<sup>104</sup> Lödl et al. (2012): BHG 2013 – Bundeshaushaltsgesetz, 3. Auflage

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



**Tabelle 21: Gegenüberstellung der Erträge und Einzahlungen aus öffentlichen Abgaben (UG 16) 2016**

Kontokennziffer	Ergebnisvoranschlag	Finanzierungsvo angeschlag	Abweichung Voranschlag	Erfolg EH	Erfolg FH	Abweichung Erfolg
Konto	in Mio. EUR					
Abgaben – brutto	81.850,00	81.850,00	-	81.752,51	81.138,12	+614,39
Einkommen- und Vermögensteuern	39.908,00	39.908,00	-	40.077,69	40.077,36	+0,34
<i>davon</i>						
8301.000 Lohnsteuer	24.800,00	24.800,00	-	24.392,56	24.645,89	-253,33
Verbrauchs- und Verkehrsteuern	41.306,85	41.306,85	-	41.032,98	40.285,90	+747,07
<i>davon</i>						
8403.000 Umsatzsteuer	28.200,00	28.200,00	-	27.616,89	27.055,73	+561,16
8418.000 Normverbrauchsabgabe	450,00	450,00	-	430,10	417,56	+12,54
8420.000 Tabaksteuer	1.900,00	1.900,00	-	1.830,52	1.834,88	-4,35
8423.000 Mineralölsteuer	4.250,00	4.250,00	-	4.343,28	4.312,62	+30,65
Gebühren, Bundesverwaltungsabgaben und sonstige Abgaben	635,15	635,15	-	641,84	774,86	-133,02
Ab-Überweisungen	-32.472,47	-32.472,47	-	-32.778,72	-32.620,75	-157,96
Überweisungen an Gebietskörperschaften	-25.005,35	-25.005,35	-	-25.443,00	-25.443,09	+0,09
Supranationale und zwischenstaatliche Überweisungen	-3.065,00	-3.065,00	-	-2.765,11	-2.593,44	-171,67
Überweisungen für Gesundheit und Soziales	-2.185,71	-2.185,71	-	-2.332,97	-2.346,58	+13,61
Überweisungen an Fonds	-2.216,40	-2.216,40	-	-2.237,64	-2.237,64	-
<b>Summe öffentliche Abgaben</b>	<b>49.377,54</b>	<b>49.377,54</b>	<b>-</b>	<b>48.973,80</b>	<b>48.517,37</b>	<b>+456,43</b>

Quelle: HIS

Die Vorgangsweise zur Ermittlung der Abgabenerträge in der Ergebnisrechnung stand im Einklang mit dem ESVG 2010, nachdem die Bestimmungen des ESVG 2010 hinsichtlich der Umsetzung der periodengerechten Zuordnung von Steuern und Abgaben mittels Time Adjustment in das BHG 2013 übernommen wurden. Die Werte der Ergebnisrechnung betreffend die Abgaben und Steuern des Bundes stimmten daher insoweit mit der Berechnung der Statistik Austria zu den Staatskonten laut ESVG 2010 überein.

- 35.2** Der RH beurteilte die gewählte Vorgangsweise des BMF als Approximation an einen periodengerecht verbuchten Abgabenertrag, die im Einklang mit dem ESVG 2010 stand.
- 36.1** Das Time Adjustment führte seit der Erstellung der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2013 zu jährlich steigenden Aktiven Rechnungsabgrenzungen, weil die Abgrenzungen in den Folgejahren nach der Bildung nicht aufgelöst wurden. Diese Position wuchs mittlerweile auf 856,99 Mio. EUR an. Tatsächlich machte die Anpassung im Jahr 2016 aber nur rd. 64,20 Mio. EUR aus (siehe Abbildung 3). Dem BMF war die Problematik bekannt und es arbeitete zur Zeit der Überprüfung bereits an einer Lösung.

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung

R  
H

**Abbildung 3: Entwicklung der Aktiven Rechnungsabgrenzung für Time Adjustments der Abgabenerträge**



Quelle: HIS (FI-Salden)

## 36.2

Der RH kritisierte den zu hohen Ausweis der Aktiven Rechnungsabgrenzung im Bereich der Time Adjustments von Abgabenerträgen, der durch die fehlende Auflösung der Abgrenzungen der Vorjahre bedingt war.

Um die zu hoch ausgewiesenen Aktiven Abgrenzungsposten jährlich abzubauen, empfahl der RH dem BMF, die Arbeiten an der Lösung zügig abzuschließen.

## 36.3

Laut Stellungnahme des BMF wäre die Lösung mit der Statistik Austria abzustimmen, zumal diese in die ursprüngliche Konzeption der Time Adjustments eingebunden gewesen sei.

## Zinsen

### 37.1

(1) Zinsen wurden laut dem ESVG 2010 bzw. dem Handbuch zur Berechnung von öffentlichem Defizit und Schuldenstand nicht zum Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung, sondern entsprechend ihres Auflaufens gebucht. Das ESVG 2010 ging davon aus, dass die Zinsen für den ausstehenden Kapitalbetrag dem Gläubiger kontinuierlich zugehen.<sup>105</sup> Hervorzuheben war hier, dass die periodengerechte Zuordnung von Zinsen für sämtliche finanzielle Instrumente galt. Grundsätzlich galt weiters, dass Zinsen nach dem Schuldneransatz gebucht werden, d.h. auf der Basis des Zinssatzes, der zum Zeitpunkt der Schaffung des Finanzinstruments vorherrschte.

<sup>105</sup> siehe Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen – ESVG 2010, Kapitel 20 – Die Konten des Sektors Staat, Punkt 20.176 ff, S. 508 f. und MGDD II.4 Recording of interest, S. 95 ff.

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung

R  
H

(2) Nach den Bestimmungen des BHG 2013 und der BHV 2013<sup>106</sup> waren Finanzerträge und –aufwendungen periodengerecht abzugrenzen. Die Regelungen des ESVG 2010 hinsichtlich der Verbuchung von Zinsen waren demgegenüber detaillierter ausgeführt als im Bundeshaushaltsgesetz. Die Abgrenzungsthematik bei den Finanzschulden war insbesondere in der UG 58 „Finanzierungen, Währungstauschverträge“ relevant. Die Berechnung des periodengerechten Zinsertrags bzw. –aufwands führte das BMF (OeBFA) durch, das die Berechnungsregeln des ESVG 2010 übernommen hatte und die errechneten Daten nicht nur ins HV-SAP übertrug, sondern für die Bruttodarstellung der Staatsdaten laut ESVG 2010 direkt an die Statistik Austria lieferte. Diese Berechnungen hatte Eurostat bei den regelmäßigen Prüfbesuchen bereits wiederholt überprüft.

Ein wesentlicher Unterschied bestand bei der Darstellung der UG 58 „Finanzierungen, Währungstauschverträge“ gemäß § 29 BHG 2013. Während das ESVG 2010 generell eine Bruttodarstellung der Staatskonten verlangte, wurden die Erträge und Aufwendungen aus Zinsen und Währungstauschverträgen in der UG 58 „Finanzierungen, Währungstauschverträge“ netto veranschlagt und deshalb nur der Differenzbetrag zwischen Zinsertrag und –aufwand verbucht.

Der im Bundeshaushalt netto dargestellte Aufwand für Zinsen unterschied sich deutlich von den Auszahlungen für Zinsen (Differenz 2016: 953,51 Mio. EUR). Der Unterschied bei den Sonstigen Finanzaufwendungen (Differenz 2016: 989,41 Mio. EUR) resultierte aus der zeitlichen Abgrenzung der Emissionsagien bzw. –disagien, die bei der Begebung bzw. Aufstockung von Bundesanleihen entstanden waren.

**Tabelle 22: Gegenüberstellung der Aufwendungen und Auszahlungen aus Zinsen und sonstigen Finanzaufwendungen (UG 58) 2016**

Detailbudget	Ergebnisvoranschlag	Finanzierungsvoranschlag	Abweichung Voranschlag	Erfolg EH	Erfolg FH	Abweichung Erfolg
Kontokennziffer						
			in Mio. EUR			
58.01.01 Finanzierungen, Währungstauschverträge, Wertpapiergebarung	6.001,17	5.619,17	+382,00	5.928,62	5.892,72	+35,90
Aufwendungen aus Zinsen	6.568,01	7.115,40	-547,40	6.581,75	7.535,26	-953,51
Sonstige Finanzaufwendungen	-566,84	-1.496,23	+929,39	-653,13	-1.642,53	+989,41
58.01.02 Kurzfristige Verpflichtungen	2,96	2,96	-	-1,76	-1,76	-
Aufwand aus Zinsen aus Geldverbindlichkeiten zur Kassenstärkung	2,86	2,86	-	-1,76	-1,76	-
Sonstige Finanzaufwendungen	0,10	0,10	-	-	-	-
<b>Summe Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen (UG 58)</b>	<b>6.004,13</b>	<b>5.622,13</b>	<b>+382,00</b>	<b>5.926,86</b>	<b>5.890,96</b>	<b>+35,90</b>

Quelle: HIS

<sup>106</sup> §§ 30, 32 BHG 2013 sowie § 51 Abs. 2 BHV 2013

**37.2**

Der RH stellte fest, dass die Bestimmungen zur Abgrenzung von Zinsen im ESVG 2010 und im Handbuch zur Berechnung des öffentlichen Defizits und Schuldenstands, insbesondere betreffend einzelner Finanzinstrumente, detaillierter beschrieben waren als in den einschlägigen Bestimmungen des BHG 2013 und der BHV 2013, und daher vom BMF für die Berechnung der periodengerechten Zuordnung übernommen wurden. Der RH hielt darüber hinaus fest, dass insoweit eine Übereinstimmung zwischen Ergebnishaushalt und Berechnung der Statistik Austria zu den Staatskonten laut ESVG 2010 bestand.

### Transfers – Bundesbeiträge im Rahmen der Ausfallshaftung des Bundes an die Pensionsversicherungsträger

**38.1**

(1) Das Grundprinzip der periodengerechten Abgrenzung im ESVG 2010 galt auch für Transfers, für deren Verbuchung folgende Zeitpunkte unterschieden wurden:<sup>107</sup>

- Verbuchung zu dem Zeitpunkt, zu dem sie gemäß den geltenden Rechtsvorschriften zu erfolgen hatten (laufende Transfers innerhalb des Staates sowie laufende Transfers im Rahmen internationaler Zusammenarbeit (Pflichttransfers));
- Verbuchung zum Zeitpunkt, zu dem sie erfolgten (laufende Transfers im Rahmen internationaler Zusammenarbeit (freiwillige Transfers), laufende Transfers an private Organisationen ohne Erwerbszweck);
- Verbuchung zum Fälligkeitszeitpunkt (Zahlungen im Rahmen der auf der MwSt und dem BNE basierenden dritten bzw. vierten Eigenmittelquelle, Investitionszuschüsse in Form von Geldtransfers, sonstige Geldvermögenstransfers);
- Verbuchung zu dem Zeitpunkt, zu dem das Eigentum an dem Vermögenswert übertragen wurde (Investitionszuschüsse in Form von Sachtransfers, sonstige Sachvermögenstransfers).

(2) Die Bundesbeiträge im Rahmen der Ausfallshaftung des Bundes an die Pensionsversicherungsträger übernahm die Statistik Austria aus der Finanzstatistik<sup>108</sup> der österreichischen Sozialversicherungsträger. Darin waren die Beitragsvorschreibungen sowie die Abschreibungen uneinbringlicher Beiträge periodengerecht ausgewiesen. Für die übrigen Zahlungen des Bundes an die Sozialversicherungsträger nahm die Statistik Austria eine automatische Berechnung eines Time Adjustments

<sup>107</sup> siehe Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen – ESVG 2010, Kapitel 4 – Verteilungstransaktionen, S. 132 ff.

<sup>108</sup> Für die März-Notifikation zog die Statistik Austria die vorläufige Finanzstatistik heran.

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



aus dem Abgleich der Finanzierungsrechnung mit der Ergebnisrechnung des Bundes vor (siehe **TZ 39**).

(3) Bereits im BRA 2015<sup>109</sup> hatte der RH ausgeführt, dass das BMASK die Transfers an die Pensionsversicherungsträger in der UG 22 „Pensionsversicherung“ im Ergebnishaushalt des Bundes zum Zeitpunkt der Zahlung verbuchte. Der RH hatte deshalb eine Mängelbehebung beauftragt, die mangels konkreter zu berichtigender Werte nicht durchgeführt werden konnte. Das BMASK stellte dem RH in Aussicht, ab dem Finanzjahr 2016 eine frühere Vorlage endgültiger Abrechnungen der Pensionsversicherungsträger zu erwirken und diese für eine zeitliche Abgrenzung heranzuziehen. Im April 2016 informierte das BMASK den RH über den Abschluss einer entsprechenden Vereinbarung mit den Pensionsversicherungsträgern.

Die Berichtigung des Ergebnishaushalts 2016 erfolgte schließlich am 7. April 2017 und verminderte den Aufwand der UG 22 „Pensionsversicherung“ in der Ergebnisrechnung 2016 um 411,62 Mio. EUR (siehe Tabelle 23). Da die Berichtigung im Rahmen des Mängelbehebungsverfahrens für die März-Notifikation der Staatsdaten von der Statistik Austria zu spät kam und für die September-Notifikation der Staatsdaten bereits der Rechnungsabschluss der Sozialversicherungsträger vorhanden sein wird, wird dieser Überleitungspunkt auch in Zukunft bestehen bleiben. Die große Diskrepanz im Vergleich zwischen Ergebnishaushalt und ESVG 2010–Daten sollte sich jedoch aufgrund der Mängelbehebung in der UG 22 „Pensionsversicherung“ verringern.

**Tabelle 23: Gegenüberstellung der Aufwendungen und Auszahlungen für die Pensionsversicherung (UG 22) 2016**

Detailbudget	Ergebnis- voranschlag	Finanzierungs- voranschlag	Abweichung Voranschlag	Erfolg EH	Erfolg FH	Abweichung Erfolg
	in Mio. EUR					
22.01.01 Bundesbeitrag, Partnerleistung variabel	9.742,47	9.742,47	-	8.479,39	8.892,55	-413,16
22.01.02 Ausgleichszulagen variabel	983,09	983,09	-	968,50	967,83	+0,67
22.01.03 Nachschwerarbeit variabel	46,83	46,83	-	58,34	57,47	+0,87
<b>Summe Pensionsversicherung</b>	<b>10.772,40</b>	<b>10.772,40</b>	-	<b>9.506,24</b>	<b>9.917,86</b>	<b>-411,62</b>

Quelle: HIS

## 38.2

Der RH begrüßte die Bemühungen des BMASK, im Ergebnishaushalt in der UG 22 „Pensionsversicherung“ die endgültigen Abschlussrechnungen der Pensionsversicherungsträger zu berücksichtigen, was dem Grundsatz der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage des Bundes entsprach.

<sup>109</sup> BRA 2015, Textteil Band 3: Ergebnisse der § 9 Prüfungen, Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung der Haushaltsverrechnung des Bundes für das Jahr 2015 gemäß § 9 RHG 1948, TZ 38

## Sonstige Time Adjustments aus dem Abgleich der Finanzierungsrechnung mit der Ergebnisrechnung

### 39.1

Ein erstes Handlungsfeld aus dem Vorbehalt von Eurostat setzte die Statistik Austria bereits in der September-Notifikation 2016 um. Die Datenlieferung des Bundes an die Statistik Austria enthielt sämtliche Konten des Finanzierungs- sowie des Ergebnishaushalts. Auf Basis einzelner Konten konnte die Statistik Austria einen direkten Abgleich durchführen und somit den Finanzierungshaushalt um die errechnete Differenz adaptieren. Darunter fielen Aufwendungen und Erträge der Kontenklassen 4 bis 8, z.B.:

- Leistungserlöse des Bundes,
- Geldbezüge der Beamtinnen und Beamten, Angestellten sowie Mitarbeiterinnen und Arbeiter (nicht jedoch Rückstellungsbildungen i.Z.m. Abfertigungen, Jubiläumsgelder etc.) sowie
- Verwaltungs- und Betriebsaufwand.

Durch diesen automatischen Abgleich berücksichtigte die Statistik Austria die Unterschiedsbeträge zwischen Ergebnis- und Finanzierungsrechnung der Kontenklassen 4 bis 8 als Time Adjustment in der „Maastricht-Rechnung“ (siehe Tabelle 24). Die Qualität dieser Anpassung hing von der korrekten, periodengerechten Verbuchung der Geschäftsfälle durch die haushaltsleitenden Organe ab.

**Tabelle 24: Time Adjustments aus dem Abgleich der Finanzierungs- und Ergebnisrechnung nach Kontenklassen laut Kontenplanverordnung 2013**

Kontenklasse	2015		2016
	in Mio. EUR		
Ausgaben	264,98	183,02	
4 Gebrauchs- und Verbrauchsgüter sowie Handelswaren-Verbrauch	-22,66	-28,65	
5 Leistungen für Personal	-1,75	-16,06	
6 Sonstiger Verwaltungs- und Betriebsaufwand	7,47	-12,00	
7 Sonstiger Verwaltungs- und Betriebsaufwand	292,70	237,75	
Sonstiges <sup>1</sup>	-10,77	1,99	
Einnahmen	-31,09	116,79	
8 Erträge	-31,09	122,37	
Sonstiges <sup>1</sup>	0,00	-5,57	

<sup>1</sup> Die Kategorie Sonstiges enthält einzelne Budgetpositionen, die in der automatischen Berechnung nicht erfasst werden können und daher gesondert inkludiert werden müssen.

Quellen: Statistik Austria; eigene Berechnung

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



- 39.2** Der RH begrüßte die direkte Verwendung von Buchungsdaten aus der Ergebnisrechnung des Bundes für Zwecke der Berechnung der Staatskonten laut ESVG 2010 durch die Statistik Austria. Gleichzeitig wies der RH auf die Wichtigkeit der periodengerechten Verbuchung hin (z.B. **TZ 6, TZ 9**), die sich direkt auf die Berechnung der Statistik Austria auswirkte und dadurch unmittelbar die Qualität dieser Anpassung beeinflusste.
- 39.3** Laut Stellungnahme des BMF sei ein Großteil der Veränderungen in der Ergebnisrechnung nicht auf Fehler oder Mängel zurückzuführen, sondern auf den Zeitpunkt der Datengenerierung.
- 39.4** Der RH hielt fest, dass aufgrund der Verwendung von Buchungsdaten aus der Ergebnisrechnung des Bundes – unabhängig von späteren Mängelbehebungen und anderen Berichtigungen – dennoch eine periodengerechte Verbuchung Voraussetzung für die Qualität der Berechnung der Staatskonten laut ESVG 2010 ist.

## Bedeutung anderer nicht finanzierungswirksamer Sachverhalte im ESVG 2010

- 40.1** Nicht finanzierungswirksame Sachverhalte – im Sinne des BHG 2013 – waren im ESVG 2010 im Wesentlichen nicht vorgesehen:
- Rückstellungen:  
Rückstellungen gab es im ESVG 2010 grundsätzlich nicht, d.h. die Ergebnis- bzw. Vermögensrechnung mussten dementsprechend bereinigt werden, um die Daten laut ESVG 2010 richtig darzustellen. Allerdings existierten Ausnahmefälle, in denen Rückstellungen als Verbindlichkeiten galten (Rückstellungen für ausstehende Eingangsrechnungen) und daher im ESVG 2010 zu berücksichtigen waren.
  - Abschreibungen (Sachanlagen/Forderungen), Zuschreibungen, Wertaufholung, Wertberichtigungen, Bewertung von Vorräten und Beteiligungen:  
Diese Ströme waren generell keine Einnahmen bzw. Ausgaben laut ESVG 2010. Sie spielten aber eine Rolle in den Bestandskonten des ESVG 2010, hauptsächlich als sonstige Vermögensänderungen. Abschreibungen aus Sachanlagen wurden im ESVG 2010 mit der Perpetual Inventory Method (PIM–Methode) auf Basis von Wiederbeschaffungswerten berechnet. Abschreibungen auf Forderungen waren teilweise Maastricht–ergebniswirksam (bspw. Forderungsabschreibungen von Unterhaltsvorschüssen).

- Aufwendungen und Erträge aus Vorperioden:

Aufwendungen und Erträge aus Vorperioden waren nach ESVG 2010 periodengerecht darzustellen. In diesem Bereich sollte es zu einer Anpassung in den Staatskonten laut ESVG 2010 kommen.

#### 40.2

Der RH stellte fest, dass nicht finanziierungswirksame Sachverhalte von der Statistik Austria im Wesentlichen nicht in den Staatskonten laut ESVG 2010 berücksichtigt wurden, einzelne Sachverhalte aber in die Berechnung einflossen. In diesem Bereich bestanden somit deutliche konzeptionelle Unterschiede, wodurch eine Annäherung zwischen Ergebnis- und Maastricht-Rechnung nicht möglich war.

Der RH empfahl den haushaltsleitenden Organen daher, besonders auf eine periodengerechte Verbuchung von Geschäftsfällen zu achten, da eine nachträgliche Korrektur unter Umständen zu nicht finanziierungswirksamen Aufwendungen und Erträgen (z.B. Aufwendungen und Erträge aus Vorperioden, Dotierung von Rückstellungen) führt und in Folge diese Sachverhalte in der Berechnung der Statistik Austria zu den Staatskonten laut ESVG 2010 nicht berücksichtigt sind.

### Problemstellungen aus dem zeitlichen Ablauf der Abschlussprüfungen des RH und der Maastricht-Notifikation – Mängelbehebung i.Z.m. dem EU-Eigenmittelbeschluss

#### 41.1

(1) Wie bereits in **TZ 3** und **TZ 8** beschrieben, standen der 15. Jänner, der 28./29. Februar und der 31. März besonders im Fokus der Prüfungen des RH zu den Abschlussrechnungen. Mängelbehebungen wurden bis 31. März durchgeführt, was bedeutet, dass sich der endgültige Datenbestand des BRA bis dahin noch laufend ändern konnte.

Die Statistik Austria erstellt zweimal jährlich die Staatskonten zu den jeweiligen Notifikationsterminen am 31. März (mit vorläufigen Rechnungsabschlussdaten der Gebietskörperschaften) und am 30. September (mit endgültigen Rechnungsabschlussdaten der Gebietskörperschaften). Die Lieferung des vorläufigen Datenbestands des Finanzjahres 2016 erfolgte für den Bund durch das BMF am 22. Februar 2017 an die Statistik Austria. Folglich verwendete die Statistik Austria für die März-Notifikation Daten, die teilweise Sachverhalte enthielten, die durch ein Mängelbehebungsverfahren richtig gestellt wurden. Die Mehrzahl an Berichtigungen fand sich nicht im Datenbestand der Statistik Austria, was aufgrund der nicht erfolgten zeitlichen Zuordnung von Buchungen zum richtigen Finanzjahr die Berechnung der Staatskonten in ihrer Qualität beeinflusste. Für die Notifikation der Staatskonten im September standen der Statistik Austria die endgültigen BRA-Daten zur Verfügung.

(2) Beispielhaft für die terminliche Problematik war die Verbuchung des neuen Eigenmittelbeschlusses der EU (zur Verbuchung und Mängelbehebung siehe **TZ 12**). Anhand der Beleggrundlage war ersichtlich, dass eine periodenreine Verbuchung

# BRA 2016

## Qualität der Ergebnisrechnung



im Finanzjahr 2016 durch das haushaltsleitende Organ notwendig und terminlich möglich war. Am 28. März beauftragte deshalb der RH das BMF mit einer Mängelbehebung der Korrekturen zu den Eigenmitteln zur periodengerechten Zuordnung zum Ergebnishaushalt des Finanzjahres 2016, die am 29. März durchgeführt wurde. Im Datenbestand für die Statistik Austria waren diese Informationen zur Mängelbehebung nicht enthalten.

### 41.2

Der RH stellte erneut fest, dass ein Großteil der durchgeführten Mängelbehebungen die periodengerechte Zuordnung betrafen (siehe dazu **BRA 2016, Textteil Band 4c: Ergebnisse der Ordnungsmäßigkeits- und Belegrprüfung der Haushaltsverrechnung des Bundes für das Jahr 2016 gemäß § 9 RHG 1948, TZ 18**) und dass der vom BMF an die Statistik Austria gelieferte Datenbestand für die Berechnung zu den Staatskonten laut ESVG 2010 die Mehrzahl der Mängelbehebungen nicht enthielt.

Der RH hob daher hervor, dass durch die nachträglich erforderliche Periodenzuordnung von Erträgen und Aufwendungen der Datenbestand zur Erstellung der Staatskonten laut ESVG 2010 für die März-Notifikation insoweit unvollständig war.

**Der RH empfahl dem BMF und der Statistik Austria, eine gemeinsame Vorgehensweise zu entwickeln, um die Korrekturen aus den Mängelbehebungsverfahren in der Maastricht-Notifikation im März zu erfassen.**

Weiters wiederholte der RH seine Empfehlung an die haushaltsleitenden Organe aus **TZ 6** und **TZ 40**, dass eine zeitnahe, periodengerechte Verbuchung aller Geschäftsfälle zur Sicherstellung der Qualität der Ergebnisrechnung sowie der Staatskonten laut ESVG 2010 erforderlich ist.

### 41.3

Das BMF führte in seiner Stellungnahme aus, dass Mängelbehebungen in der Maastricht-Notifikation aufgrund des bis 31. März nach Ablauf des Finanzjahres laufenden Mängelbehebungsverfahrens durch den RH (§ 36 RLV 2013) nicht berücksichtigt werden könnten. Für eine durchgehende Erfassung der Mängel in der Maastricht-Notifikation im März wäre ein gemeinsames Vorgehen mit dem RH erforderlich.

Die Statistik Austria begrüßte die Empfehlung des RH hinsichtlich eines Informationsaustausches zu den Mängelbehebungen, stellte aber fest, dass umfangreiche Änderungen in der Maastricht-Notifikation im März aufgrund des engen zeitlichen Ablaufplans nur schwer umzusetzen seien. Wertmäßig hohe Anpassungen (z.B. betreffend die EU-Eigenmittel) wären besonders relevant. Für die Berücksichtigung in der Maastricht-Notifikation wären detaillierte Informationen erforderlich.

### 41.4

Der RH merkte zur Stellungnahme des BMF an, dass es ihm bei der Empfehlung um die Weitergabe von wesentlichen Mängelbehebungen ging, über die die Statistik Austria auch während des laufenden Mängelbehebungsverfahrens informiert werden könnte.

## Schlussempfehlungen

42

Zusammenfassend hob der RH folgende Empfehlungen hervor:

### Haushaltsleitende Organe

- (1) Auf eine zeitnahe, periodengerechte Verbuchung aller Geschäftsfälle wäre erhöhtes Augenmerk zu legen. (TZ 6, TZ 9, TZ 40, TZ 41)
- (2) Rückstellungen für ausstehende Rechnungen wären entsprechend den Bestimmungen des § 53 Abs. 2 BHV 2013 zu bilden. (TZ 5, TZ 6)
- (3) Die zeitliche Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen wäre über die Eingabe eines Buchungsdatums der vom Aufwand oder Ertrag betroffenen Periode zu steuern. (TZ 6)
- (4) Vor der Erfassung einer „händischen“ Abgrenzungsbuchung wäre zu prüfen, ob für diesen Geschäftsfall (Beleg) bereits Abgrenzungsobjekte in der Accrual Engine erfasst wurden. (TZ 6)
- (5) Um das Risiko von Mehrfachabgrenzungen zu vermindern und eine nachträgliche Überprüfung der Periodenzuordnungen zu ermöglichen, wäre in einem Textfeld auf den Beleg des abzugrenzenden Geschäftsfalls zu verweisen. (TZ 6)
- (6) Bei der Genehmigung von Vorsystemen und der Einrichtung von Schnittstellen in HV-SAP wäre auf eine periodengerechte Zuordnung der Aufwendungen und Erträge zu achten. (TZ 10)
- (7) Ein Sachgütertausch im Zuge einer Organisationsänderung wäre ehestmöglich umzusetzen, um einen korrekten Ausweis in den Abschlussrechnungen des Bundes zu gewährleisten. (TZ 14)
- (8) Die Stammdaten wären regelmäßig und zeitnahe zu pflegen, um die Beteiligungen in den Abschlussrechnungen korrekt auszuweisen. (TZ 18)
- (9) Die Bewertung der Vorräte wäre nach den Vorgaben des BMF zu den Jahresabschlussarbeiten vorzunehmen. (TZ 19)
- (10) Zum Ende jedes Finanzjahres wäre zu prüfen, ob die Voraussetzungen für Wertberichtigungen von Forderungen vorliegen; gegebenenfalls wären Wertberichtigungen durchzuführen. (TZ 22)

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



- (11) Forderungen wären möglichst einheitlich mit der Belegart DS abzuschreiben. (TZ 23)
- (12) Die Bewertung der Forderungen wäre entsprechend § 80 Abs. 1 BHV 2013 vorzunehmen. (TZ 24)
- (13) Bei der Dotierung und Auflösung von Rückstellungen wäre auf die korrekte Bewegungsart zu achten. (TZ 27)
- (14) Saldierungen, die Aufwendungen aus der Dotierung und Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen verfälschen, wären zu unterlassen. (TZ 27)
- (15) Es wäre sorgfältig zu prüfen, ob die Abschlussrechnungen alle Sachverhalte beinhalten, für die Vorsorge in Form einer Rückstellung zu treffen ist. (TZ 29)
- (16) Die Auswirkungen der Verrechnungsvorschriften bzw. Verbuchungen auf die Vermögensrechnung sollten im Auge behalten werden, um ein getreues Bild über die Struktur und den Stand des Vermögens und der Fremdmittel zu bieten. (TZ 30)
- (17) Die Methoden für die Budgetierung und Planung des Ergebnishaushalts wären zu verfeinern. (TZ 33)
- (18) Für absehbare, außerordentliche Transaktionen wäre im Ergebnishaushalt entsprechend vorzusorgen. (TZ 33)

## BMF

- (19) Bei einer allfälligen Novelle des BHG 2013 bzw. der BHV 2013 wären im Einvernehmen mit dem RH die Regelungen zur periodengerechten Verbuchung aller Geschäftsfälle hinsichtlich ihrer Klarheit und Eindeutigkeit zu überarbeiten und dabei Ausnahmen weitgehend zu eliminieren. (TZ 3)
- (20) Es wäre eine umfassende Dokumentation über die Buchungslogiken und Wirkungsweise der Accrual Engine bereitzustellen. (TZ 4)
- (21) Die Erfassung fehlerhafter Abgrenzungskennzeichen im HV-SAP wäre technisch zu unterbinden. (TZ 4)
- (22) Die korrekte Verwendung der Konten Aufwand aus Vorperioden und Erträge aus Vorperioden wäre festzulegen und mit dem RH abzustimmen. (TZ 7)

- (23) Bei der Genehmigung von Vorsystemen und der Einrichtung von Schnittstellen ins HV-SAP wäre auf eine periodengerechte Zuordnung der Aufwendungen und Erträge zu achten. (TZ 10)
- (24) Es wären Möglichkeiten zu prüfen, die Rechnungsabgrenzungsposten nicht unnötig hoch darzustellen, aber dennoch eine periodengerechte Zuordnung des Personalaufwands zu gewährleisten. (TZ 10)
- (25) Der EU-Beitrag wäre entsprechend dem Grundsatz der zeitlichen Abgrenzung gemäß § 89 Abs. 2 BHG 2013 i.V.m. § 40 BHV 2013 periodengerecht in der Ergebnisrechnung zu verbuchen. (TZ 12)
- (26) Der Wechsel von Anlagenkennzahlen wäre bei ursprünglicher Falscherfassung auch innerhalb der gleichen Anlagenklasse technisch nicht mehr zulassen bzw. wäre bei einem Wechsel die Nutzungsdauer nachzuziehen und die bereits vorgenommene Abschreibung zu korrigieren. (TZ 14)
- (27) Die rechtlichen Rahmenbedingungen für die Abschreibung von Kulturgütern (Gebäuden) wären zu konkretisieren, um ein einheitliches Vorgehen bei der Abschreibung von Sachanlagen sicherzustellen. (TZ 15)
- (28) Es wären klare Regelungen zu schaffen, welche Sachverhalte auf welchen Konten zu verbuchen wären. (TZ 17, TZ 33)
- (29) Die Buchungslogik im „SAP–Treasury–Beteiligungen“ wäre zu korrigieren. (TZ 18)
- (30) Es wären klare Regelungen zu schaffen, wie die Vorräte und deren Verbrauch in der Haushaltsverrechnung zu verbuchen sind, und die dazu erforderlichen Konten entsprechend der Kontenplanverordnung 2013 zur Verfügung zu stellen. (TZ 19)
- (31) Es wären die Berechnungsgrundlagen für Personalrückstellungen auf Einzelpersonenebene für die haushaltsleitenden Organe bereitzustellen. (TZ 26)
- (32) Es wären die technischen Möglichkeiten zu prüfen, den Zinseffekt bei der Bildung von Rückstellungen korrekt im Finanzaufwand zu verbuchen. (TZ 27)
- (33) Es wären die technischen Möglichkeiten zu prüfen, den Zinseffekt bei der Auflösung von Rückstellungen aufgrund rückläufiger Laufzeiten als Zinserstrag zu verrechnen. (TZ 27)

# BRA 2016

Qualität der Ergebnisrechnung



- (34) In Abstimmung mit dem RH wäre im Rahmen einer zukünftigen Novelle eine Anpassung der Bestimmung im § 77 Abs. 1 BHV 2013 betreffend den Zinssatz zur Abzinsung von Personalrückstellungen zu überlegen. (TZ 27)
- (35) Die sonstigen langfristigen Rückstellungen wären zum Barwert zu bewerten. (TZ 29)
- (36) Die Genauigkeit von Schätzungen zur Dotierung von Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen und Abfertigungen wäre zu verbessern. (TZ 32)
- (37) Für die Budgetierung des Ergebnishaushalts wären Eckwerte und mittelfristige Ziele vorzugeben. (TZ 33)
- (38) Mit Unterstützung der haushaltsleitenden Organe wäre die Anzahl der Budgetpositionen zu reduzieren. (TZ 33)
- (39) Um die zu hoch ausgewiesenen Aktiven Abgrenzungsposten i.Z.m. Abgabenerträgen jährlich abzubauen, wären die Arbeiten an der Lösung zügig abzuschließen. (TZ 36)

## BMVIT

- (40) Dividendenerträge wären – unabhängig von den tatsächlich vorgesehenen Zahlungsmodalitäten – mit dem Tag der Wirksamkeit von Gesellschafterbeschlüssen in voller Höhe in der Ergebnisrechnung zu erfassen. (TZ 11)

## BMWFW

- (41) Die sonstigen langfristigen Rückstellungen wären zum Barwert zu bewerten. (TZ 29)

## BMF und Statistik Austria

- (42) Es wäre eine gemeinsame Vorgehensweise zu entwickeln, um die Korrekturen aus den Mängelbehebungsverfahren in der Maastricht-Notifikation im März zu erfassen. (TZ 41)



